

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Dato: 1. juni 2010

Høring – utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv.

Vi viser til Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010.

Vi er positive til at departementet foreslår lovfesting av regler om grenseoverskridende fusjoner, fisjoner og andre omorganiseringer. Vi er også positive til de fleste av forslagene til endringer og presiseringer vedrørende innenlandske omorganiseringer.

På noen punkter har vi imidlertid forslag til endringer som vi vil kommentere nedenfor.

1. Beskrivelsen av gjeldende rett vedrørende regnskapsføring av fusjoner og fisjoner mv.

Det foreslås ikke endringer i reglene om hvordan fusjon, fisjon og omdanning skal gjennomføres regnskapsmessig i høringsnotatet. I kapittel 8 i høringsnotatet gis det imidlertid en beskrivelse av dagens regnskapsregler for regnskapsspråket god regnskapsskikk for øvrige foretak som DnR på enkelte punkter mener ikke er helt korrekt. Vi finner det riktig å kommentere disse selv om de ikke har betydning for endringsforslagene i høringsnotatet.

Fusjon ved stiftelse av nytt selskap

Det henvises til regnskapsloven § 5-14 annet punktum, og slås fast at regnskapsmessig kontinuitet alltid skal benyttes ved stiftelse av nytt selskap. Etter vårt syn regulerer den setningen i loven helt klart bare at det skal identifiseres ett selskap av de overdragende selskapene som anses som overtakende selskap i fusjonen, og at eiendeler og forpliktelser i dette selskapet skal regnskapsføres til kontinuitet. Om eiendeler og forpliktelser fra det eller de øvrige overdragende selskapene skal regnskapsføres til kontinuitet eller virkelig verdi, avgjøres etter samme regler som om fusjonen skjer ved optak.

Omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap – kontinuitet

Det sies at regnskapsløsningen ved omdanning har vært omdiskutert, men gjeldende rett oppsummeres ved å si at slik omdanning ikke anses som transaksjon, men at det foretas kontinuitetsgjennomskjæring. I boka "Omdanning av virksomhet", DnR-forlaget mai 2005, side 92 sies det tvert i mot at de forhold som foreligger ved slik omdanning trekker i retning av at omdanningen er en transaksjon, som må regnskapsføres som en reell transaksjon til virkelig verdi. Det er vår oppfatning at gjeldende rett på området ikke er klar, da ulike tolkinger av transaksjonsprinsippet gir to ulike svar.

Omdanning fra enkeltpersonforetak uten årsregnskapsplikt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap

Det gis uttrykk for at slike omdanninger skal føres til virkelig verdi, jf aksjeloven §§ 2-7 tredje punktum og 10-12 første ledd. Etter vårt syn regulerer transaksjonsprinsippet og aksjeloven situasjonen både der enkeltpersonforetaket har hatt og ikke har hatt årsregnskapsplikt. Dersom man kommer til at transaksjonsprinsippet medfører regnskapsføring av omdanningen til kontinuitet, mener vi at det må være tillatt å beregne seg fram til denne kontinuitetsverdien. Forskrift om utfylling og gjennomføring av regnskapsloven § 1-2-1 gir anvisning på hvordan en slik verdi kan finnes når regnskapsplikt inntreffer for et enkeltpersonforetak. Etter vårt syn bør reguleringen der også gi tilfredsstillende løsninger for hvordan en kontinuitetsverdi kan finnes når et enkeltpersonforetak uten regnskapsplikt omdannes til et aksjeselskap. Det er også vårt inntrykk at dette gjøres i praksis.

2. Innenlandske omorganiseringer

Lovlighetskravet

Departementet foreslår å fjerne kravet til lovlig selskapsrettslig og regnskapsrettslig gjennomføring som vilkår for skattefrihet ved fusjon og fisjon. Vi støtter forslaget.

Lovlighetskravet foreslås opphevet fordi kravet er svakt begrunnet i forhold til hensynene bak reglene om skattefrihet for fusjon og fisjon. Dette bør etter vår mening få betydning også for eventuelle verserende saker. Skattemyndighetene bør oppfatte dette som et klart signal om å henlegge eventuelle saker der myndighetene har varslet om skatteplikt for en fusjon eller fisjon på dette grunnlag.

Trekantfusjoner og fisjoner

Vi er positive til at departementet nå foreslår lovfesting av den skattemessige behandlingen av fusjons- og fisjonsfordringer ved trekantfusjoner og fisjoner.

Departementet foreslår imidlertid at gevinst- og tap på fusjons- og fisjonsfordringer skal føres over gevinst- og tapkonto. I dag inntekts- og fradragføres gevinst og tap i realisasjonsåret og det er vanlig å møte gevinsten med å avgi konsernbidrag til selskapet som realiserte et tap ved realisasjonen.

Adgangen til å nøytralisere den skattemessige gevinsten ved å avgi konsernbidrag til selskapet som realiserte det motsvarende tapet forutsetter at selskapene er i konsernbidragsposisjon. Forslaget vil derfor medføre innlåsnings effekter ved at selskapene må forbli i konsernbidragsposisjon i lang tid etter fusjonen/fisjonen for å beholde muligheten for å benytte konsernbidragsordningen, ofte mye lenger enn det som er hensiktsmessig eller

ønskelig ut fra bedriftsøkonomiske hensyn. Forslaget vil ganske sikkert også føre til ulike former for skatteplanlegging for å avhjelpe dette.

Begrunnelsen for forslaget er at departementet vil forhindre muligheten for å dele ut utbytte fra morselskapet uten korreksjonsinntekt etter at fusjons/fisjonsfordringen er realisert. Vi kan ikke se at dette hensynet er tungtveiende nok og kan heller ikke se at det treffer særlig godt i forhold til formålet med korreksjonsinntektsreglene så lenge gevinsten faktisk er skattemessig inntektsført i morselskapet. Vi mener dagens praksis fungerer godt nok og støtter ikke forslaget om at tap på fusjons- og fisjonsfordringer må føres over gevinst- og tapskontoen.

Korreksjonsinntekten ble i sin tid innført for å forhindre at ubeskattet kapital kunne deles ut fra selskap uten at dette ble beskattet pga godtgjørelsesmetoden. Etter at godtgjørelsesmetoden ble opphevet og det ble innført skatt på utbytte bortfalt den sentrale begrunnelsen for korreksjonsinntekten. Reglene er svært kompliserte. Vi foreslår at man nå opphever korreksjonsinntektsreglene, noe vi også har foreslått i forbindelse med den pågående evalueringen av skattereforamen.

Omdanninger innenlands

Etter mønster fra reglene for fusjon og fisjon foreslås det at det innføres en regel om at kontantvederlaget ved omdanning maksimalt kan utgjøre 20 %, jf forslag til ny § 11-20-1 bokstav b i Finansdepartementets skatteforskrift. Vi støtter ikke forslaget.

Dette dreier seg om beskattede midler og vi kan ikke se at det er riktig å pålegge eieren å overføre disse midlene til selskapet i forbindelse med omdanningen, forutsatt at kravet om minimum aksjekapital i forhold til skattemessige verdier er oppfylt. Eieren står jo fritt i å ta midlene ut fra næringen før omdanningen uten beskatning. Dette har dessuten en praktisk side idet det ofte er vanskelig å fastslå om finansaktiva "tilhører" næringen/enkeltpersonforetaket eller er tatt ut. Derfor har man heller ikke klart å utarbeide en uttaksmodell for disse foretakene.

Vi vil også påpeke at det heter i § 11-20-6 (4) bokstav b i forskriften at "aksjer og andre finansaktiva fritt kan overføres". Bestemmelsen omfatter også kontanter og forstås slik at eieren kan la være å ta med slike eiendeler. Denne bestemmelsen foreslås beholdt og vil derfor stå i motstrid til forslaget om maksimalt 20 % kontantvederlag ved omdanning.

Vi antar at eiers etablering av fordring på selskapet i forbindelse med omdanningen må regnes som kontantvederlag. Det er vanlig å etablere slike fordringer i forbindelse med omdanningen og vi kan ikke se tungtveiende argumenter mot å beholde denne adgangen. Alternativet for eieren vil ofte være å belåne eiendelene med eksternt lån, ta pengene ut før omdanningen og overføre det eksterne lånet til selskapet.

Vi mener det fortsatt bør være adgang til å etablere fordring på selskapet utover 20 % av det samlede vederlaget både ved omdanning av enkeltpersonforetak og ved omdanning av deltakerlignede selskaper. I deltakerlignede selskaper kan dette være praktisk for å utligne eventuell skjev egenkapital mellom deltakerne før omdanningen. Dersom en deltaker etablerer fordring på selskapet i forbindelse med omdanningen må dette regnes som et skattepliktig uttak som beskattes etter deltakermodellen. Vi antar dette allerede følger av gjeldende rett, men dette vil bli ytterligere klargjort i den foreslåtte regelen i skatteforskriften § 11-20-10 om skatteplikt for annet vederlag enn aksjer og andeler.

Det er forutsatt i høringsnotatet at det ikke skal være skatteplikt på kontantvederlag til innehaver av enkeltpersonforetak. Vi synes ikke dette kommer klart nok frem i forslaget til § 11-20-10 i skatteforskriften.

Det heter i forslaget til ny § 11-20-11 i skatteforskriften at det overdragende selskapet skal oppløses og avvikles. Dette ble tidligere også anført som et krav i Lignings-ABC, men ble tatt ut fra og med 2004-utgaven. Etter det har det vært lagt til grunn at det ikke foreligger noe ubetinget oppløsningskrav, jf for eksempel BFU nr 13/05. Vi kan ikke se at forslaget er nærmere begrunnet i høringsnotatet. Det at enkelte eiendeler og gjeld ikke pliktes overført i forbindelse med omdanningen taler for at det ikke bør innføres et ubetinget krav om oppløsning. Hvis man ønsker å innføre et slikt krav for enkelte omdanninger, for eksempel at kravet skal gjelde de selskapstypene som foreslås tatt inn i forskriften nå, jf. § 11-20-2 (1) bokstav b, c, e og f, bør det angis særskilt.

Andre forhold

Vi er positive til at departementet i forbindelse med denne høringen som primært gjelder internasjonale omorganiseringer også har valgt å foreslå endringer og presiseringer i reglene om innenlandske omorganiseringer. Vi hadde gjerne sett at departementet benyttet anledningen til å foreslå tilsvarende presiseringer også på andre områder.

Et praktisk eksempel der det er behov for en slik avklaring er fusjoner som skjer med oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet. Vi kan ikke se at verken aksjeloven eller skatteloven stiller krav om at kapitalforhøyelsen ved slike fusjoner må gjennomføres etter et bytteforhold, slik situasjonen er når kapitalforhøyelsen skjer ved utstedelse av nye aksjer. Mange velger likevel å beregne bytteforhold ved gjennomføringen av kapitalforhøyelse med oppskrivning av pålydende for å være "på den sikre siden". Dette må anses som feil bruk av ressurser og spørsmålet burde vært avklart.

De lovfestede reglene om fusjon og fisjon trådte i kraft i 1997. Vi foreslår at departementet foretar en bredere evaluering og gjennomgang av omdannings- fusjons- og fisjonsreglene med sikte på å utvide anvendelsesområdet og avklare uklarheter.

3. Internasjonale omorganiseringer

Aksjebytte

Det foreslås å åpne for aksjebytte med konserndannelse uten skattlegging av aksjonærene i to situasjoner:

- Overføring av samtlige aksjer i norske aksje- eller allmennaksjeselskaper mot aksjer i selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en stat utenfor EØS, (ikke lavskatteland).
- Overføring av aksjer i et selskap utenfor EØS til et annet selskap utenfor EØS mot vederlag i aksjer, (ikke dersom ett av selskapene er hjemmehørende i et lavskatteland).

Forslaget fremmes som et alternativ til ordinære fusjonsregler som kun skal tillates for selskaper innenfor EØS. Aksjebytte skal imidlertid ikke tillates innenfor EØS.

Forslaget synes å bygge på en forutsetning om at selskapsrettslige fusjoner og konserndannelse gjennom aksjebytte reelt sett er det samme. Revisorforeningen deler ikke dette syn. Dette er to ulike transaksjonsformer, hvor det ene alternativ kan være å foretrekke i

enkelte tilfeller og det andre i andre tilfeller, avhengig av om man ønsker å beholde det norske selskapet som et datterselskap eller ikke.

Aksjebytte med konserndannelse kan være å foretrekke dersom man ønsker å opprettholde det norske selskapets juridiske form for eksempel av hensyn til offentligrettslige tillatelser og påbud, rettigheter, privatrettslige avtaler mv.

Revisorforeningen oppfatter høringsnotatet dit hen at det ikke vil være mulig å etablere et konsern mellom selskaper innenfor EØS, som ved et aksjebytte mot et selskap utenfor EØS. Innenfor EØS må man enten gjennomføre et salg av aksjene, eller gå via fusjon med opprettelse av filial, deretter bruke reglene om konserninterne overføringer for å overføre filialen til et nyopprettet datterselskap av det overtakende selskapet i fusjonen.

Ved et salg vil aksjonærer som ikke er subjekt i fritaksmetoden, bli beskattet fullt ut for en slik omorganisering.

Ved fusjon vil det opprinnelige aksjeselskapet bli slettet, og skattefritaket ved overføringen av filialen til datterselskapet bygger på en forutsetning om konserntilknytning, hvilket vil legge en begrensning på muligheten for fremtidig salg av aksjene i datterselskapet.

Aksjonærer i selskaper utenfor EØS vil etter forslaget ikke møte på slike problemer.

Revisorforeningen kan ikke se hvorfor aksjonærer i selskaper innenfor EØS skal settes i en dårligere posisjon enn aksjonærer i selskaper utenfor EØS. Standpunktet synes dessuten å harmonere dårlig med departementets uttalte ønske om å begrense antall filialer. Innenfor EØS vil eneste mulighet være å fusjonere og opprette filial.

Vi kan heller ikke se at hensynet til beskyttelse av det norske skattefundamentet gjør seg gjeldende i større grad ved aksjebytte mot selskaper innenfor EØS, enn utenfor EØS. Reglene bør være like.

Det har i flere år vært et uttalt formål fra de ulike regjeringer og ulike departementer å forenkle og bedre vilkårene for norsk næringsliv. Revisorforeningen vil peke på at det å tillate aksjebytte med konserndannelse innad i Norge vil medføre en betydelig forenkling for aksjeeiere som ønsker å komme over i holdingmodell, en modell mange ønsker av hensyn til gjeldende skatteregime. Det er mulig å komme seg i en slik posisjon innenfor gjeldende regelverk ved å fusjonere et aksjeselskap inn i et datterselskap i et nystiftet konsern, (trekantfusjon). Fusjonsfordringen og en rekke selskapsrettslige formaliteter gjør en slik transaksjon relativt komplisert å gjennomføre. Ved et aksjebytte vil det kun være nødvendig å fastsette virkelig verdi for å sikre korrekt bytteforhold, samt sørge for at aksjonærens skatteposisjoner blir videreført på vederlagsaksjene. Kostnadene ved et aksjebytte, vil antagelig beløpe seg til en brøkdel av en trekantfusjon.

I forbindelse med innføring av nytt skatteregime ble det i en overgangsperiode tillatt å tilpasse seg regimet på en enkel måte gjennom overgangsregel E. Det synes unødvendig at det skal være så vanskelig å komme seg i en slik posisjon nå i etterkant. Vi anbefaler derfor at konserndannelse med aksjebytte også tillates internt i Norge.

Det fremgår klart av høringsnotatet at det man foreslår er aksjebytte med konserndannelse. Ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen er imidlertid litt vag på dette punkt. Vi vil anbefale at departementet utformer en klarere ordlyd.

Departementet bør også ta konkret stilling til om det er nødvendig at samtlige prinsipper og vilkår i kapittel 11 skal gjelde ved et aksjebytte. For eksempel kan det ikke være nødvendig at det stilles krav om skattemessig kontinuitet på selskapsnivå ved et aksjebytte mellom to selskaper i utlandet, så lenge skattemessig kontinuitet på aksjonærnivå er ivaretatt.

Omdanning av filial av utenlandsk foretak

Utenlandske foretak som drives og styres fra Norge, med virksomhet kun i Norge, (NUN-NUF) utgjør den klart største gruppen av registrerte filialer i Foretaksregisteret. Disse anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Det er Revisorforeningens oppfatning at mange eiere av NUN-NUF ønsker å overføre virksomheten i filialen til et norsk aksjeselskap og deretter avvikle det utenlandske foretaket. Det kan være mange grunner til et slikt ønske om endring av organisasjonsform, men en årsak kan være at NUF-formen i mange tilfeller fremstår som lite oversiktlig og forutsigbar.

Det er generelt vanskelig å få oversikt over hvilke regelverk som gjelder for ulike NUF, fordi man må forholde seg til regler i flere land. Det finnes relativt få med kompetanse til å gi korrekt veiledning, både på rådgiversiden og på myndighetssiden.

Det foreslås å lovfeste en adgang til å overføre eiendeler og gjeld i en norsk filial til et norsk datterselskap av det utenlandske foretaket ved bruk av reglene om konserninterne overføringer. En tilsvarende adgang har frem til nå bygget på skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser. Dette omorganiseringsalternativet har en stor ulempe. Skattefriheten forutsetter konsernkontinuitet, og er således utelukket for de som ønsker å avvikle det utenlandske foretaket i forbindelse med omorganiseringen.

Man har i slike tilfeller vært henvist til bruk av fusjonsreglene. Gjennomføring av fusjon mellom et utenlandsk foretak og et norsk foretak vil normalt kreve rådgivning i begge involverte land, og vil kunne bli en komplisert affære. Man må sikre at transaksjonen gjennomføres lovlig i henhold til reglene i begge involverte land, og ikke alle land har selskapsrettslige regler om fusjon.

Vi mener at det må være en fordel både for eiere av NUN-NUF, for rådgivere, for revisorer som reviderer de filialene som er underlagt revisjonsplikt, og for ulike myndigheter som må forholde seg til NUF, at det åpnes for et enklere omorganiseringsalternativ for de som ønsker å flytte virksomheten skattefritt fra en filial til et aksjeselskap, slik at antallet NUN-NUF går ned.

Vi foreslår at departementet vurderer å tillate skattefri omdanning av eiendeler og gjeld i filialer av foretak som anses skattemessig hjemmehørende i Norge, til et nystiftet aksjeselskap med samme aksjonær(er), med full skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå, hvor det utenlandske foretaket samtidig avvikles. En slik løsning vil ikke medføre tap av skatteproveny, og den vil være enklere å forholde seg til for alle parter.

Fusjon og fisjon i utlandet

Departementet foreslår at gjeldende fritakspraksis vedrørende fusjon og fisjon i utlandet lovfestes, dvs. at slike fusjoner og fisjoner kan gjennomføres uten beskatning for norske

aksjonærer i selskapene. Inngangsverdien på aksjene i det overdragende selskapet overføres til vederlagsaksjene.

I tråd med fritakspraksis foreslås det imidlertid at det i tillegg skal kreves at fusjonen eller fisjonen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet på selskapsnivå i utlandet, jf. side 83 i høringsnotatet. Dette gjelder selv om fusjonen eller fisjonen er skattefri etter reglene i det landet transaksjonen er gjennomført. Vi kan ikke se hvorfor det skal stilles et slikt krav så lenge kravet til skattemessig kontinuitet på aksjonærnivå er ivaretatt. Det skulle være tilstrekkelig for å ivareta det norske skattefundamentet.

4. Avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90

Departementet foreslår å utvide gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90 ved å innføre et krav om fortsettelse av aktivitet i selskapet for å beholde skatteposisjonene. Vi støtter ikke forslaget.

Departementet begrunner forslaget bl.a. med at det er uklart hva det skal legges vekt på ved bruk av gjeldende bestemmelse i § 14-90. Det aktivitetskravet som departementet foreslår inntatt i bestemmelsen vil etter vår oppfatning gjøre bestemmelsen enda mer uklar enn dagens regel. Hva skal til av aktivitet og hvor lenge skal aktiviteten være utøvet før og etter omorganiseringen?

Vi kan heller ikke se at departementet har dokumentert at gjeldende bestemmelse ikke fungerer godt nok i forhold til formålet med bestemmelsen; å motvirke rent skattemessig motiverte omorganiseringer eller endringer i eierforholdene. Departementets analyse av gjeldende bestemmelse fremstår som summarisk, og det fremstilles nærmest som om bestemmelsens materielle innhold er helt åpent. Vi viser for eksempel til utsagnet på s. 120 om at det kan *"i enkelte sammenhenger fremstå som uklart hva det egentlig skal legges vekt på ved bruk av bestemmelsen"*. Det fremstår som uklart hvorfor det skulle være et reelt behov for å endre bestemmelsen.

Den uttalte hensikten med endringsforslaget er at kriteriene for bruk av bestemmelsen skal klargjøres, nærmere bestemt at det etter departementets syn er *"behov for en klargjøring av hva det skal legges vekt på ved bruk av bestemmelsen"*. Forslaget om innføring av et aktivitetskrav i bestemmelsens tredje ledd går atskillig lenger enn klargjøring av hva det skal legges vekt på. Tredje ledd er utformet som et absolutt aktivitetskrav da skatteposisjoner skal bortfalle eller gjøres opp *"når det ikke utøves aktivitet i selskap mv."*. At det er tale om en vesentlig realitetsendring fremgår ved at tredje ledd fremstår som en selvstendig bestemmelse og det ikke er foreslått endringer i eller gjort henvisning til annet ledd, som er en videreføring av gjeldende bestemmelse. Man kan da ikke godt fremstille dette som en klargjøring av hva det skal legges vekt på.

At aktivitetskravet er en realitetsendring og at dette representerer en selvstendig bestemmelse fremgår av den foreslåtte ordlyden og at presiseringen i høringsnotatet om at det selv om det foreligger kontinuitet mht aktivitet, vil transaksjonen kunne anses som overveiende skattemotivert etter forslaget til nytt annet ledd og skatteposisjonene kan bli avskåret på dette grunnlag. Aktivitetskravet fremstår dermed som en minimumsforutsetning.

Dette representerer etter vårt syn et klart tilbakeskritt. Avskjæringsbestemmelsens preg av å være en rettslig standard reduseres ved en eventuell innføring av et stasjonært aktivitetskrav.

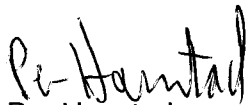
Omfanget av virksomhet eller aktivitet i et selskap har i praksis blitt tillagt betydelig vekt ved vurderingen av om det er grunnlag for å avskjære skatteposisjoner. Konklusjonen bør likevel baseres på en helhetsvurdering der særlige forhold ved selskapet som omorganiseres eller på annen måte får endret eierforhold, tas i betraktning. Ved omorganisering av holdingselskaper eller ved konserninterne omorganiseringer vil omfanget av aktivitet i selskapet være mindre viktig. Dagens bestemmelse dekker derfor et reelt behov ved at vekten på aktivitet som moment relativiseres etter forholdene i den aktuelle sak.

Det foreslås to viktige og praktiske unntak fra aktivitetskravet. For det første kan selskaper uten aktivitet delta i en omorganisering når dette er ledd i opprydding i en konsernstruktur. Det legges imidlertid opp til et tilleggsvilkår idet formålet med omorganiseringen skal være å ”gi bedre rammebetingelser for virksomheten”. Ved å innføre dette vilkåret introduseres det en ytterligere uklarhet i bestemmelsen.

Det andre unntaket gjelder fisjon der det ikke skal kreves at aktiviteten i det overdragende selskapet videreføres i alle selskapene etter fisjonen, men aktiviteten må videreføres i andre utfisjonerte selskaper. Dette er et unntak som særlig er tiltenkt selskaper der eierne skal skille lag, for eksempel pga. uenighet blant eierne. Det vil være betenkelig å innføre en regel som innebærer at adgangen til å videreføre skatteposisjoner er avhengig av om aktivitet videreføres i andre selskaper med andre eiere.

Etter vår oppfatning har ikke departementet dokumentert at det er behov for å endre gjeldende bestemmelse i skatteloven § 14-90. Dertil kommer at innholdet av aktivitetskravet i den foreslåtte bestemmelsen er uklar. Vi går derfor imot forslaget.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening



Per Hanstad
Administrerende direktør



Harald Brandsås
Fagdirektør