105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skatteetaten

Lignings- ABC 2015/2016

Gyldendal Norsk Forlag AS 2016
37. utgave, 1. opplag 2016

ISBN 978-82-05-49282-0

Utarbeidet av Skattedirektoratet
www.skatteetaten.no

Sats: Laboremus Oslo AS 2016
Brødtekst: Plantin 9,7/10,5 pkt
Papir: Terbook Std 50 g, (1,25)
Trykk og innbinding: Bookwell AB, Finland 2016

www.gyldendal.no/akademisk
akademisk@gyldendal.no
Alle Gyldendals bøker er produsert i miljøsertifiserte trykkerier. Se www.gyldendal.no/miljo

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forord

Redaksjonelt

Dette er den 37. bokutgaven av Lignings-ABC. Denne utgaven er en videreføring av Lignings-ABC 2015, som i juni 2015 kun ble utgitt i elektronisk form. Lignings-ABC 2015/16 beskriver de materielle reglene som gjelder for inntektsåret 2015, og de formelle reglene som gjelder i 2016 til bruk ved ligningen for inntektsåret 2015. I tillegg omtales endringer i de materielle reglene som gjelder fra og med inntektsåret 2016. Lignings-ABC 2015/16 skal være oppdatert med endringer i skattelovgivningen, rettspraksis, administrative uttalelser mv. per 24. november 2015. Forslag til skattevedtak og endringer i skattereglene som ble fremmet i forbindelse med statsbudsjettet for 2016 var ikke endelig vedtatt av Stortinget da redaksjonsarbeidet ble avsluttet. Framstillingen er på disse punktene basert på Prop. 1 LS (2015-2016) og budsjettforliket mellom regjeringspartiene, Kristelig Folkeparti og Venstre.

Denne bokutgaven inneholder ett helt nytt emne, «Pensjon – utenlandsk pensjonsordning».

I denne utgaven er det foretatt en omfattende omredigering av utenlandsemnene. Emnene Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment), Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet, Utland – bosettelse i Norge en del av året, Utland- lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet og Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt går ut. Disse er erstattet av fem nye emner, Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter, Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster, Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv., Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) og Utland – virksomhetsinntekter. Noen emner som tidligere ikke var plassert under fanen Utland har endret navn slik at er plassert sammen med de andre utenlandsemnene. Dette gjelder emnene Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde, EØS-retten og forholdet til norsk skatterett, Grensegjengere og Internprising. Emnet Utland – allment om bosatt/hjemmehørende har endret navn til Utland – skattemessig bosted.

Lignings-ABC suppleres og revideres bl.a. etter henvendelser i forskjellige sammenhenger både fra etaten og publikum. For å gjøre Lignings-ABC bedre og mer brukervennlig oppfordrer vi etatens ansatte og andre brukere til å komme med innspill, f.eks. om stoff som savnes i boken og om formuleringer som er vanskelig å forstå eller hvor det er vanskelig å finne fram, herunder om det mangler stikkord bak i boken. Skattedirektoratet har stor nytte av slike innspill under arbeidet med boken. Det er særlig viktig å gjøre Skattedirektoratet oppmerksom på faglige problemstillinger hvor leseren er uenig i den løsningen som fremgår av Lignings-ABC. Innspill kan sendes på e-post til:

lignings.abc@skatteetaten.no

Om bruk av Lignings-ABC

Lignings-ABC utarbeides av Skattedirektoratet. Hovedformålet med utgivelsen er i første rekke å gi skatteetatens ansatte tilgang til en håndbok med oversikt over aktuelle skatteregler. Skattedirektoratet tar med dette sikte på å lette arbeidet og oppnå en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene. Skattedirektoratets intensjon er at også andre utenfor etaten som arbeider med skattespørsmål vil ha stor nytte av boken.

Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsningene, fremgår ikke tvilen av boken. Skattedirektoratet har valgt den løsningen som er antatt å være riktig ut fra den sammenhengen spørsmålet vanligvis forekommer. Av plasshensyn er det ikke beskrevet andre løsninger. Der Skattedirektoratet ikke har tatt endelig standpunkt har vi valgt å ikke skrive noe i Lignings-ABC, men heller arbeide videre med spørsmålet internt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er en helt sentral oppgave ved ligningen å oppnå en lik skattemessig behandling av like tilfeller. Det er derfor en forutsetning at de anvisninger som her er gitt følges av hele skatteetaten. Eventuelle avvik må begrunnes konkret.

Om organiseringen av innholdet

Lignings-ABC er inndelt i 248 emner. Emnene er forsøksvis gitt en overskrift som er representativ for innholdet, og er ordnet i alfabetisk rekkefølge etter dette. Enkelte beslektede emner er samlet ved at emnene er gitt felles innledningsord, f.eks. aksjer, bil, bolig, driftsmiddel, forsikring, merkostnader, pensjon, personinntekt og utland. Bakerst i boken finnes blant annet en del satser («Satser mv.»). Det er henvist til lover, forskrifter mv. under emneoverskriften til det enkelte emnet. Det er også innarbeidet henvisninger i teksten.

Det er en målsetting ved utarbeidelsen av Lignings-ABC at det skal fremgå av teksten eller sammenhengen hva som er kilden for de aktuelle løsningene, enten løsningen bygger på en naturlig tolkning av en lov- eller forskriftsbestemmelse, forarbeider, rettspraksis eller uttalelser fra Finansdepartementet. Det henvises i en viss utstrekning til bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet. For øvrig henvises det normalt bare til uttalelser fra Skattedirektoratet i de tilfeller uttalelsen sier noe mer enn det som er innarbeidet i teksten.

I hvert emne er det overskrifter som er representative for teksten. Det er tre nivåer på overskriftene og de er nummererte med hhv. ett, to eller tre tall (f.eks. 1, 1.1, 1.1.1). Innholdet i overskriftene med nivå 2 (f.eks. 1.1) har direkte tilknytning til det overskriftsnivå 1 de er plassert under (f.eks. 1). Videre har overskriftene med nivå 3 (f.eks. 1.1.1 og 1.1.2) direkte tilknytning til overskriftsnivå 2 (f.eks. 1.1). Ved bruk av boken er det derfor av avgjørende betydning for forståelse av teksten å vite hvilke overskrifter avsnittet er plassert under. Innholdsfortegnelsen inneholder i tillegg til navnet på hvert emne, også det øverste nivået på overskriftene.

Innholdsfortegnelsen henviser til emnene og overskrifter på nivå 1. Bak i boken er det et omfattende stikkordregister, samt et lov- og forskriftsregister.

Tilføyelser/endringer i forhold til det som sto i foregående utgave er markert med en loddrett strek i margen. Dette gjelder både materielle endringer og omskrivninger/presiseringer mv. som gjøres uten at det er tilsiktet realitetsendringer.

Takk til

Skattedirektoratet vil rette en stor takk til alle som har deltatt i arbeidet med denne utgaven av Lignings-ABC, både de som har vært direkte knyttet til arbeidet, og de som på andre måter har gitt oss bidrag til denne utgaven.

Redaksjonen har for denne utgaven bestått av:
Seniorskattejurist Per Helge Stoveland (redaktør)
Seniorrådgiver Roald Lund
Seniorskattejurist John Runar Pedersen
Seniorskattejurist Jan Magne Styrmoe.

Skattedirektoratet
Oslo, 24. november 2015

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forkortelser

a-opplysningsloven	Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
asl.	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
asal.	Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
aksjelovene	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
BFU	Bindende forhåndsuttalelser i skattesaker fra Skattedirektoratet
bokføringsloven	Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
EMK	Den Europeiske Menneskerettskonvensjon
Esktl.	Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
FIN	Finansdepartementet
foretakspensjonsloven	Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon
FSFIN	Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
FSSD	Skattedirektoratets forskrift 22. november 1999 nr. 1160 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
ftrl.	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
G	Folketrygdens grunnbeløp
HR	Høyesterett
HRD	Høyesterettsdom
innskuddspensjonsloven	Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold
Innst. L	Innstilling til Stortinget (lovvedtak)
Innst. O.	Finanskomiteens innstilling til Odelstinget
Innst. S	Innstilling til Stortinget (stortingsvedtak)
Kgl.res.	Kongelig resolusjon
LRD	Lagmannsrettsdom
lignl.	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
mval.	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
NACE	Nomenclature générale des activités economiqués dans les Communautés Européenes (standard for gruppering av næringer)
NRS	Norsk Regnskapsstiftelse
NSA	Nordisk skatteavtale
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
petroleumsskatteloven	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven)
Prop. L	Proposisjon til Stortinget (lovvedtak)
Prop. LS	Proposisjon til Stortinget (lovvedtak og stortingsvedtak)
Prop. S	Proposisjon til Stortinget (stortingsvedtak)
regnskapsloven	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
rl.	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
Rt.	Norsk Retstidende
samvirkelova	Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova)
SE-loven	Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

selskapsl.	Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
Sentralskattekontoret for storbedrifter	Sentralskattekontoret for storbedrifter – Skatt øst
Sentralskattekontoret for utenlandssaker	Sentralskattekontoret for utenlandssaker – Skatt vest
SFS	Sentralskattekontoret for storbedrifter – Skatt øst
SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker – Skatt vest
Sk. nr.	Melding fra Skattedirektoratets skatteavdeling
Skd. nr.	Melding fra Skattedirektoratet
skattebetalingsforskriften	Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
sktbl.	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
SKD	Skattedirektoratet
SSV	Stortingets skattevedtak
svbsktl.	Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
takseringsreglene	Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2015
tjenestepensjonsloven	Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven)
URD	Underrettsdom
utt.	Uttalelse
Utv.	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål. Utgitt av Ligningsutvalget

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forklaring av ord og uttrykk

Nedenfor er det tatt inn en liste med forklaringer og henvisninger til enkelte ord og uttrykk. Disse er brukt i skatterettslig sammenheng. Dette er ikke nødvendigvis i samsvar med hvordan ordene/uttrykkene er å forstå i andre sammenhenger, f.eks. privatrettslig. Hvis ordet eller utrykket det letes etter ikke står i denne listen, anbefales det å lete videre i stikkordregisteret bak i Lignings-ABC.

Arbeidsreise	Begrepet brukes normalt om reisen mellom bolig og fast arbeidssted og mellom faste arbeidssteder. Se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».
Besøksreise	Dette er reiser mellom hjem og sted for pendleropphold med overnatting utenfor hjemmet, når arbeidstakeren skal returnere til arbeidsstedet og reisen hovedsakelig har private formål. Videre kan en reise etter omstendighetene også være besøksreise når skattyteren under et yrkesopphold reiser hjem.
Bokføringspliktige	Foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktig» brukes, tilsvarer dette det tidligere begrepet «begrenset regnskapsplikt», det vil si de som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.) Se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».
Deltakerlignet selskap (DLS)	Selskapsform som faller inn under selskapsloven, og hvor det fastsettes en nettoinntekt og nettoformue hos selskapet som fordeles til beskatning hos deltakerne, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».
Direkte lignet bolig og fritidseiendom	Se nedenfor under «Regnskapslignet bolig og fritidseiendom».
Driftsmiddel	Et formuesobjekt som er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet i motsetning til formuesobjekt anskaffet for salg, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».
Eiendel	Omfatter både fysiske (materielle) og ikke-fysiske (immaterielle) objekter. Brukes på samme måte som begrepet formuesobjekt.
Ektefeller	Omfatter også registrerte partnere. Når ektefeller omtales, gjelder dette også visse meldepliktige samboere dersom det ikke er sagt noe annet i teksten, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».
Formuesobjekt	Omfatter både fysiske (materielle) og ikke-fysiske (immaterielle) objekter. Brukes på samme måte som begrepet eiendel.
Fritakslignet bolig og fritidseiendom	Bolig hvor utleieinntekter er unntatt fra beskatning og fritidseiendom hvor det gjelder særlige regler for skattlegging av utleieinntekter. Se emnet «Bolig – fritaksligning».
Fritidseiendom	Fast eiendom med bygning, som hovedsakelig brukes som bolig for fritidsformål. Se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 6.2.
Inngangsverdi	Det beløpet som skal brukes ved inntektsligningen for et formuesobjekt av enhver art ved en aktuell skattemessig begivenhet, f.eks. ved spørsmål om direkte fradragsføring, aktivering, restbeløp til avskrivning eller ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon. Ofte brukes for eksempel ordene skattemessig verdi, nedskrevet verdi, saldoverdi, kostpris og anskaffelsesverdi, med samme mening. Se emnet «Inngangsverdi».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ikke-meldepliktig samboer	Samboere som ikke er meldepliktige etter folketrygdloven, se emnene «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» og «Samboere».
Inntektsgivende aktivitet	Begrepet omfatter mer enn begrepet (nærings)virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».
Ligningsverdi	Den verdien som brukes ved formuesligningen av et formuesobjekt.
Meldepliktig samboer	Med meldepliktige samboere menes samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».
Midlertidig forskjell	Forskjell mellom regnskapsmessig verdi (finansregnskapet) og skattemessig verdi som reverseres i en senere periode. Positiv midlertidig forskjell (skatteøkende) oppstår i de tilfeller det gis skattemessig fradrag for en utgift i en tidligere periode enn den fradras regnskapsmessig, eller der skattemessig inntektsføring utsettes til en senere periode i forhold til regnskapsmessig inntektsføring. Negativ midlertidig forskjell (skattereduserende) oppstår i de tilfeller det gis skattemessig fradrag for en utgift i en senere periode enn den fradras regnskapsmessig, eller der skattemessig inntektsføring foretas i en tidligere periode enn regnskapsmessig inntektsføring.
Næringsvirksomhet	Brukes synonymt med begrepet «virksomhet». Om når en inntektsgivende aktivitet er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».
Pendleropphold	En pendlers opphold (kost, småutgifter og losji) med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».
Realisasjon	Ordet brukes i flere betydninger blant annet som vilkår for skatteplikt (som en innvinningsform) og tidspunkt for å avbryte en frist, se emnet «Realisasjonsbegrepet».
Regnskapslignet bolig og fritidseiendom	Bolig og fritidseiendom hvor ligningen foretas på grunnlag av faktiske skattepliktige inntekter med fradrag for faktiske fradragsberettigede kostnader. Se emnet «Bolig – regnskapsligning».
Sekundærbolig	Boligeiendom som ikke er skattyters hjem ved årets utgang. Dette kan være en pendlerbolig eller en utleiebolig. Se emnet «Bolig – formue».
Statlig regulativ (særavtale)	Brukes om særavtalene for reiser for statens regning.
Skattekontor	Skattekontoret er ligningsmyndighet i første instans. Begrepet brukes i boken også ved omtale av ytre etat og den enkelte region. I noen tilfeller kan begrepet skattekontor også være benyttet som betegnelse på den lokale enheten der skattekontoret er representert.
Skattemessig verdi	Brukes på samme måte som ordet «inngangsverdi», se ovenfor.
Vedlikehold	Arbeider som utføres for å bringe et formuesobjekt tilbake i den stand det tidligere har vært, enten som nytt eller på et senere tidspunkt, se emnet «Vedlikehold».
Velferdstiltak	Tiltak som henvender seg innad til de personer som er knyttet til bedriften som ansatte for å øke trivselen og samhørigheten på arbeidsplassen, se emnet «Velferdstiltak».
Virksomhet	Begrepet «virksomhet» skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», nærmere om dette se emnet «Virksomhet – allment».
Yrkesopphold	Opphold utenfor hjemmet (kost, småutgifter og losji) i forbindelse med en yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Yrkesreise	Begrepet brukes normalt om selve transporten på reise foretatt i yrket, herunder i tjeneste og virksomhet, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».
Årsregnskapspliktige	Foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Dette er desom i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.) Se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Innhold

Aksjer – aksjebytte **1**
1 Aksjebytter som behandles i dette emnet 1
2 Overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge 1
3 Overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat 1
4 Overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og det overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat..... 2
5 Aksjebytte mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet 3
Aksjer – ansattes erverv til underpris **4**
1 Hovedregel 4
2 Unntak 5
3 Tidfesting av inntektsføring 6
4 Lønnsrapportering mv. 6
Aksjer – formue **6**
1 Generelt..... 6
2 Hvem anses som eier 7
3 Fastsetting av formuesverdi..... 7
4 Fastsetting av formuesverdi for aksjer i ikke-børsnoterte selskap 7
5 Det elektroniske aksjonærregisteret 11
6 Taushetsplikt 11
Aksjer – realisasjon **12**
1 Innledning 12
2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på aksjer..... 13
3 Klassifisering av transaksjoner/ disposisjoner 14
4 Hvilke aksjer anses realisert..... 16
5 Beregning av skattepliktig gevinst/ fradragsberettiget tap..... 17
6 Inngangsverdi 19
7 Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene 28
8 Tidfesting av gevinst/tap 30
9 Skattestedet 30
10 Aksjonærens oppgaveplikt ved realisasjon 30
Aksjer – utbytte..... **30**
1 Innledning 30
2 Prinsipper for skattlegging av utbytte 31
3 Innvinning av aksjeutbytte 31
4 Ubenyttet godtgjørelse fra 2005 eller tidligere 32
5 Fritaksmetoden for aksjeutbytte 33
6 Skattlegging av utbytte som tilfaller person mv. bosatt i Norge (aksjonærmodellen) 33
7 Det skatterettslige utbyttebegrepet 38
8 Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs .. 43
9 Tilordning av aksjeutbytte 47
10 Tidfesting av aksjeutbytte 47
11 Aksjonærenes opplysningsplikt..... 47
12 Lovlig utbytte..... 48
13 Selskapenes kontrolloppgaver vedrørende aksjonærene..... 52
14 Endring av ligning 52
15 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer 52
Aksjeselskap mv. – allment **52**
1 Selskapstyper 52
2 Hvilke selskaper lignes som eget skattesubjekt 54
3 Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper..... 55
4 Tilordning av formue og inntekt til selskap eller aksjonær mv. 57
5 Skattested 58
6 Formue..... 58
7 Inntekt/fradrag 58
8 Fusjon 60
9 Fisjon 61
10 Fastsetting av formuesverdi av aksjer 61
11 Utland 61

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Aksjeselskap mv. – endring av RISK 61
1 Generelt ... 61
2 Retting av RISK-beløp ved beregnings- og registreringsfeil ... 61
3 Overgangsregel om endring av aksjers inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern ... 62
4 Endring av selskapets ligning ... 62
Aksjeselskap mv. – konsernbidrag ... 62
1 Generelt ... 62
2 Konsernbidrag ... 62
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer ... 68
1 Generelt om konsernbeskatning ... 68
2 Generelt om konserninterne overføringer ... 69
3 Vilkår for skattefri overføring knyttet til selskapene ... 69
4 Nærmere om konserninterne overføringer over landegrensene ... 70
5 Eiendeler som kan overføres ... 73
6 Skatteposisjoner ... 73
7 Vederlag ... 74
8 Formelle krav ... 75
9 Påberopelse eller frafallelse av reglene om konserninterne overføringer som følge av ligningsmyndighetenes endring ... 75
10 Sikkerhetsstillelse for skatt ... 75
11 Opphør av konserntilknytning ... 75
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt 76
1 Generelt ... 76
2 Fradragsføring/reversering av korreksjonsinntekt ... 76
3 Vilkår vedrørende selskapets egenkapital ... 76
4 Sammenligningsgrunnlaget ... 77
5 Fusjon ... 80
6 Fisjon ... 80
7 Frivillig likvidasjon ... 80
8 Formelle regler ... 80
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) ... 80
1 Generelt om akvakultur ... 80
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ... 81
3 Revisjonsplikt ... 81
4 Næringsoppgave ... 81
5 Deltakerlignet selskap ... 81
6 Skattestedet ... 81
7 Formue ... 81
8 Tidfesting av inntekter og kostnader ... 82
9 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) ... 82
Alminnelig inntekt ... 84
1 Generelt ... 84
2 Skatter ... 84
3 Hvilke skattytere skal ha alminnelig inntekt ... 85
Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag ... 85
1 Avgifter til folketrygden ... 85
2 Hvem som plikter å betale arbeidsgiveravgift ... 85
3 Beregningsgrunnlaget ... 86
4 Utland ... 101
5 Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. ... 104
6 Fradrag i inntekten for avgifter ... 104
7 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet) ... 105
Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser ... 107
1 Avgifter til folketrygden ... 107
2 Generelt om satser og soneinndeling ... 108
3 Sonetilhørighet ... 109
4 Fribeløpsordningen ... 115
5 Særregler i sonene Ia og IVa for jordbruk, skogbruk og fiske samt visse tilknyttede virksomheter ... 117
6 Særregler for arbeidsgivere som driver med aktiviteter innenfor visse sektorer(sektorunntakene) ... 119
7 Arbeidsgivere med blandet virksomhet ... 120
Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling ... 122
1 Avgifter til folketrygden ... 122
2 Hvem er avgiftspliktig ... 122
3 Rapportering ved bruk av A-melding fra og med inntektsåret 2015 ... 122
4 Betaling av arbeidsgiveravgift ... 124
5 Søknad om ettergivelse/nedsettelse 125
Arbeidstøy mv. ... 125
1 Fradrag for kostnader til bekledning ... 125
2 Fritt arbeidstøy ... 126
3 Godtgjørelse ... 127
4 Arbeidsgivers fradrag for arbeidstøy til bruk for ansatte ... 127
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet ... 127
1 Generelt ... 127
2 Dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere ... 127
3 Gave som er ytet 1. januar 2014 eller senere ... 134

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4 Gavesalg foretatt 1. januar 2014 eller senere 136
5 Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014 138
6 Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014 141
7 Aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper ervervet før 2014 142
8 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter 145
9 Utland 147
Arvelater/etterlatte/dødsbo 148
1 Generelt 148
2 Skattesubjekt og ligningsmåte ved dødsfall 149
3 Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen 153
4 Fradragsrett for arveavgift 153
5 Ligning av dødsboet 154
6 Selvangivelse 155
7 Skattestedet 156
8 Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter emne) 156
Avis mv. 161
1 Fordel ved fri avis 161
2 Tilgang til avis mv. på arbeidsstedet 161
3 Fradrag for aviskostnader 161
4 Særlige yrkesgrupper 161
Barn og ungdom 161
1 Barn som er 16 år eller yngre 161
2 Arbeidsinntekt til barn under 13 år 162
3 Ungdom som er 17 år eller eldre ... 163
4 Skattefrihet for formue ved mottak av visse engangserstatnings- og forsikringsutbetalinger til barn 163
5 Fosterbarn 164
6 Særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. 164
7 Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift 164
Barnepass 166
1 Generelt 166
2 Arbeidstaker utenfor eget hjem 166
3 Barnepass i barnepassers eget hjem 166
4 Familiebarnehage, privat barnehage/barnepark o.l. 167
5 Foreldrenes fradragsrett 168
6 Arbeidsgivers tilskudd 169
7 Arbeidsgiveravgift 169
Betinget skattefritak 169
1 Generelt 169
2 Ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70 169
3 Ekspropriasjon mv. av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73 176
4 Innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72 177
5 Makeskifte med offentlig myndighet mv. etter sktl. § 14-71 .. 180
Bil – formue 182
1 Yrkesbiler som avskrives 182
2 Privatbiler som ikke avskrives 182
3 Biler som inngår i varelager 183
Bil – fradrag for bilkostnader 183
1 Generelt 183
2 Skillet yrkesbil/privatbil 184
3 Kostnadsfradrag vedrørende yrkesbiler 185
4 Kostnadsfradrag vedrørende privatbiler som brukes noe i yrket .. 186
5 Fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser 187
6 Formelle regler 187
Bil – godtgjørelse 187
1 Næringsdrivende 187
2 Ikke næringsdrivende 188
3 Garasje 192
Bil – privat bruk 192
1 Nøkkeltall 193
2 Generelt 194
3 Hvilke biler som omfattes av standardregelen for privat bruk 194
4 Hvilke persongrupper som omfattes av standardregelen for privat bruk 196
5 Krav til den private bruken 196
6 Fastsetting av den private fordelen etter standardregelen 197
7 Begrensning av fordelen for personer som regnskapslignes for bil 201
8 Fastsetting av privat fordel hvor bruken ikke omfattes av standardregelen 202
9 Listepris 202
10 Hva tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter 203
11 Opplysningsplikt og innrapportering 204
12 Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser 204
13 Garasje 204
Bil – realisasjon/uttak 204
1 Realisasjon av bil 204
2 Uttak 205

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse 205
Bindende forhåndsuttalelser **205**
1 Generelt 205
2 Hva en bindende forhåndsuttalelse kan omhandle 206
3 Hvem som avgir bindende forhåndsuttalelse 207
4 Hvem som kan fremsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse 207
5 Hvor skal anmodning om bindende forhåndsuttalelse sendes 207
6 Anmodningens form og innhold 207
7 Gebyr 208
8 Skatteetatens behandling av anmodningen 208
9 Klage og domstolsprøving 208
10 Oversendelse/publisering av uttalelsene 208
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne **209**
1 Hva behandles i dette emnet 209
2 Generelt om ligningsmåten for boligselskaper og for andelshaverne 209
3 Hvilke boligselskaper omfattes av særreglene i sktl. § 7-3 210
4 Formuesbeskatning for andelshavere i boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3 211
5 Inntektsfastsettingen for andelseiere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3 212
6 Fordeling av selskapets inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver 213
7 Tidfesting av inntekter og kostnader 214
8 Endring av fordelingsmetode 214
9 Hvem som skal lignes for selskapets inntekt 214
10 Ligning av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 tredje ledd 215
11 Realisasjon av andel i boligselskap . 216
12 Omdanning fra/til boligselskap 216
13 Boligselskapets plikter 216
14 Flere kommuner 217
Bolig – eget arbeid **217**
1 Hovedregel 217
2 Unntak fra skatteplikt 217
3 Skadeserstatning 218
4 Vennearbeid 218
5 Dugnadsinnsats i borettslag 218
6 Ligningen 218
7 Skattestedet 218
8 Fradrag 219
Bolig – formue **219**
1 Generelt 219
2 Særskilt om verdsetting av boligeiendom 219
3 Særskilt om verdsetting av fritidseiendommer 222
4 Seksjonert bygg 223
5 Boligsameier – ikke-seksjonert bygg 223
6 Boligselskap 224
7 Bolig– og fritidseiendom under oppføring 224
8 Nedsettelse av ligningsverdien for bolig- og fritidseiendom 224
9 Våningshus på gårdsbruk 225
10 Utland 225
Bolig – fri bolig **226**
1 Behandling av brukeren, generelt .. 226
2 Behandling av brukeren, fastsetting av fordelen 226
3 Behandling av brukeren, fri bolig i arbeidsforhold 230
4 Behandling av brukeren, fri bolig utenfor arbeidsforhold 230
5 Behandling av eieren av boligen 231
Bolig – fritaksligning **231**
1 Generelt 231
2 Boligtyper som omfattes av reglene om fritaksligning (skattefrihet for utleieinntekter) 232
3 Boliger som ikke omfattes av reglene om fritaksligning 232
4 Bruk som egen bolig 232
5 Eiendom brukt av eieren som fritidsbolig 233
6 Særlig om boligsameie 234
7 Eiendom eid av boligselskap 234
8 Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren .. 234
9 Tidsperiode, bolig og fritidseiendom 235
10 Ingen valgadgang 235
11 Utland 235
12 Bolig eid av selskap (ikke boligselskap) 235
13 Når boligen ikke følger særreglene om fritaksligning 235
14 Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter 235
15 Ligning av fritakslignet bolig 240
16 Utleie til arbeidsgiver, eget selskap 241
17 Utleie til personlig nærstående 243

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

18 Fradrag 243
19 Flere kommuner 244
Bolig – garasje **244**
1 Garasje som ligger på samme tomt som fritakslignet bolig 244
2 Garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig 244
3 Garasje i avskrivbar bygning 245
4 Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv. 245
5 Avskrivning 245
6 Realisasjon 245
7 Garasjeleie fra arbeidsgiveren 246
Bolig – hjemmekontor mv. **246**
1 Betingelsene for fradrag 246
2 Beregning av fradraget 246
3 Minstefradrag 247
4 Godtgjørelse for hjemmekontor 247
5 Stedet for fradrag 247
6 Realisasjon 247
Bolig – realisasjon **247**
1 Generelt 247
2 Bolig- og fritidseiendom ikke bebodd av eieren 250
3 Eiendom brukt som egen bolig 250
4 Pendlerbolig (sekundærbolig) 251
5 Bolig på studiestedet 251
6 Fritidseiendom 251
7 Seksjonert eiendom 253
8 Diverse spørsmål sortert alfabetisk 254
9 Beregning av eier- og bo-/brukstid . 256
10 Beregning av gevinst/tap 262
11 Tidfesting av gevinst/tap 266
12 Skattestedet 266
13 Utland 266
Bolig – regnskapsligning **267**
1 Generelt 267
2 Bruttoinntekt 267
3 Fradrag for kostnader 267
4 Fremleie av bolig 271
5 Tidfesting av inntekter og kostnader 271
6 Opplysningsplikt 271
Bolig – tidsparter (time-share) **272**
1 Generelt 272
2 Sameiemodellen 272
3 Indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende 272
4 Bruksrettsmodellen 273
Boligsparing for ungdom (BSU) **274**
1 Nøkkeltall 274
2 Generelt 274
3 Anvendelse 276
4 Brudd på vilkårene 279
5 Innrapportering 280
6 Opplysningsplikt ved sparing i institusjon i annen EØS-stat 280
Bosted – skattemessig bosted **281**
1 Innledning 281
2 Hovedregel 281
3 Særregel for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, mv. 282
4 Særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen 282
5 Pendlere 282
6 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) 286
Bot, gebyr mv. **290**
1 Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/forskrift 290
2 Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift 291
Campingvogner **291**
1 Formuen 291
2 Inntekt 292
3 Fradrag 292
4 Utgiftsgodtgjørelse 292
5 Realisasjon 292
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning **293**
1 Generelt 293
2 Selskapstyper og sameier 296
3 Hva tilhører selskapet 297
4 Deltakerne 297
5 Utland 298
6 Regnskap 298
7 Revisjon 298
8 Registrering 298
Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden .. **299**
1 Generelt 299
2 Anvendelsesområdet for deltakerligning etter nettometoden 299
3 Ligning etter nettometoden 300
4 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) 304
5 Formelle krav 311
6 Skattested 313
7 Klage over ligning 313
8 Overgangsbestemmelser 313
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere .. **314**
Deltakerlignet selskap – nyetablering **314**
1 Hva behandles i dette emnet 314
2 Hva menes med nyetablering 314
3 Prinsipper ved nyetablering 315

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4 Innskudd i selskapet 316
5 Selskapets forhold 317
Deltakerlignet selskap – oppløsning . 317
1 Generelt..... 317
2 Prinsipper ved ligning i forbindelse med oppløsningen 318
3 Når anses et selskap mv. for oppløst..... 318
4 Ligning av selskapet i oppløsningsåret 321
5 Ligning av deltakerne ved oppløsningen..... 321
Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel..... 324
1 Innledning 324
2 Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel..... 325
3 Gevinst- og tapsberegning..... 327
4 Tidfesting 329
5 Skattested 329
6 Virkning av realisasjon for selskapet 329
7 Virkning av realisasjon for deltaker, tilbakeføring av underskudd..... 330
8 Overgangsregler ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992 330
9 Formelle regler..... 330
Deltakerlignet selskap – utdeling..... 330
1 Generelt..... 330
2 Anvendelsesområde..... 331
3 Skjermingsgrunnlaget 331
4 Skjermingsrente 334
5 Årets skjerming 334
6 Tilordning av skjerming..... 334
7 Utdeling (vederlagsfri overføring).. 334
8 Hva regnes som innbetalt kapital... 336
9 Hva som anses tatt ut, vederlagsfri overføring eller tilbakebetaling av innbetalt kapital 337
10 Ubenyttet skjerming 338
11 Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling 339
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
1 Generelt..... 340
2 Hva er et driftsmiddel..... 340
3 Skillet mellom ett eller flere driftsmidler 342
4 Prinsipper for fradragsføring av inngangsverdi..... 343
5 Oversikt over hovedregler 344
6 Hvem skal ha fradrag..... 346
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo 348
1 Oversikt 348
2 Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene 348
3 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene 349
4 Krav til bruk 349
5 Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier 349
6 Inndeling i saldogrupper..... 349
7 Grunnlag for avskrivning/ inntektsføring..... 356
8 Saldoverdien ved årets utgang..... 357
9 Avskrivning på positiv saldo 361
10 Inntektsføring av negativ saldo 363
11 Når kan avskrivning foretas..... 363
12 Arv og gaveoverføring..... 363
13 Oppløsning/likvidasjon av selskap mv. 363
14 Opphør av skatteplikt til Norge 364
15 Formelle krav..... 365
16 Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge)..... 365
Driftsmiddel – direkte fradragsføring..... 372
1 Hvilke driftsmidler kan fradragsføres direkte 372
2 Når er et driftsmiddel ikke varig (under tre år) 372
3 Når er et driftsmiddel ikke betydelig (inngangsverdi under kr 15 000)..... 373
4 Tidfesting 374
5 Flere kommuner..... 374
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel 374
1 Generelt..... 374
2 Annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi..... 375
3 Forretningsverdi (goodwill) 378
4 Verdsetting av immaterielle eiendeler 380
Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel..... 382
1 Generelt..... 382
2 Hvilke overdragelser dette emnet omfatter..... 382
3 Hvilke driftsmidler dette emnet omfatter..... 382
4 Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig 383
5 Driftsmidler i saldogruppe a til d og j 384
6 Driftsmidler i saldogruppe e til i.... 384
7 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene 385

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv. ... 386
9 Betinget skattefritak ... 386
10 Overgangsregler ... 387
Eierbegrepet ... 387
1 Generelt ... 387
2 Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet ... 387
3 Flere har råderett over det samme formuesobjektet ... 387
4 Særlig om tomtefeste ... 388
5 Omtvistet rettighet og krav ... 389
6 Særlig om aksjer ... 389
7 Særlig om deltakerlignet selskap ... 389
8 Særlig om avskrivbare driftsmidler 389
9 Tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt ... 389
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere ... 393
1 Generelt ... 393
2 Ekteskap inngått før 1. november i året forut for inntektsåret ... 395
3 Ekteskap inngått fra og med 1. november i året forut for inntektsåret ... 398
4 Ektefeller som lever atskilt (ikke samlivsbrudd) ... 399
5 Klassefastsetting herunder personfradrag ... 399
6 Foreldrefradrag ... 399
7 Skatteplikt til flere kommuner ... 399
8 Utland ... 399
9 Dødsfall ... 399
10 Taushetsplikt ... 399
11 Ligningsmåten ved separasjon/skilsmisse ... 399
12 Fordeling av formue og inntekt ved separasjon/skilsmisse ... 400
13 Inntekt av virksomhet (felles bedrift) ... 401
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) ... 404
1 Skattlegging av fordel ved privat bruk, vilkår og omfang ... 404
2 Fradrag for kostnader til EK-tjenester ... 408
Endringssak – endring uten klage ... 410
1 Generelt ... 410
2 Kompetanse til å ta opp og avgjøre spørsmål om endring ... 410
3 Vurdering av om endringssak bør tas opp ... 414
4 Frister for å ta opp endringsspørsmål ... 416
5 Hvem skal endringssaken tas opp overfor ... 420
6 Summarisk endring hos vedkommende skattyter ... 421
7 Summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver ... 421
8 Behandlingen av endringssaken ... 421
9 Varsel ... 422
10 Skattyters innsynsrett ... 422
11 Formelle krav til vedtak/avgjørelse ... 422
12 Underretning om vedtaket ... 423
13 Endret skatt for ektefeller ... 424
14 Renter ved endring av skatt ... 424
15 Skattested ... 425
16 Sakskostnader ... 425
17 Spesielt om anmodning om endring på annet nordisk språk enn norsk eller engelsk ... 425
Endringssak – klage ... 425
1 Generelt ... 425
2 Forholdet mellom reglene om endring med og uten klage ... 425
3 Klageinstansene ... 426
4 Vedtaksmyndighet ... 426
5 Hva kan påklages ... 427
6 For hvilket år klagen må fremsettes 429
7 Hvor skal klage leveres ... 430
8 Hvem kan klage ... 430
9 Klagefrist ... 431
10 Klage etter utløpet av den ordinære klagefristen ... 432
11 Klagens form og innhold ... 433
12 Tap av rett til å kreve klagen behandlet ... 434
13 Frist for endring av ligning ... 434
14 Behandlingen av klagen ... 434
15 Varsel ... 435
16 Skattyters innsynsrett ... 435
17 Krav til vedtaket ... 435
18 Avslutning/utlegging ... 436
19 Underretning om vedtaket ... 436
20 Endret skatt for ektefeller ... 436
21 Renter ... 437
22 Sakskostnader ... 437
Endringssak – sakskostnader ... 437
1 Inntektsligningen ... 437
2 Ligningslovens regler for det offentliges dekning av skattyters sakskostnader ... 437
3 Erstatningsrettslige regler for det offentliges dekning av sakskostnader ... 441
Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver ... 442
1 Formål ... 442

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Vilkårene for summarisk fellesoppgjør ... 443
3 Varsel ... 444
4 Vedtakets innhold ... 444
5 Gjennomføringen av det summariske fellesoppgjør ... 445
6 Fradragsrett for skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift ... 445
7 Virkning av vedtaket ... 445
8 Tilleggsskatt og tilleggsavgift ... 446
9 Klagerett ... 446

Enkeltpersonforetak – allment ... 446
1 Hva er et enkeltpersonforetak ... 446
2 Prinsipp for ligning ... 447

Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen) ... 448
1 Generelt ... 448
2 Vilkår for beregning av personinntekt ... 448
3 Beregningsenheten ... 449
4 Beregning av personinntekt (fastsettingen) ... 450
5 Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap ... 454
6 Skjermingsfradraget ... 457
7 Hvem skal tilordnes personinntekten ... 466
8 Negativ beregnet personinntekt ... 467
9 Tidfesting av beregnet personinntekt ... 469
10 Formelle regler ... 469

Enkeltpersonforetak – realisasjon ... 469
1 Generelt ... 469
2 Overdragelsen ... 470
3 Salg/gavesalg av hele enkeltpersonforetaket ... 470

Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn ... 476
1 Generelt ... 476
2 Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser ... 476
3 Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år ... 478
4 Bonus i forsvaret ... 479
5 Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall ... 479

Faglitteratur ... 479
1 Vilkår for fradrag ... 479
2 Særlig om lønnstakere ... 480

Finansielle instrumenter – begreper 480
1 Generelt ... 480
2 Derivater ... 480
3 Diverse begreper knyttet til handel med finansielle instrumenter (alfabetisk ordnet) ... 483

Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference) ... 491
1 Generelt om CFD ... 491
2 Prinsipp for skattlegging ... 491
3 Formue ... 491
4 Inntekt/fradrag ... 491

Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner ... 493
1 Generelt ... 493
2 Prinsipp for skattlegging ... 493
3 Formue ... 494
4 Gevinst/tap for innehaveren ... 494
5 Gevinst/tap for utsteder ... 497
6 Tidfesting av gevinst/tap ... 499
7 Diverse spørsmål ... 499

Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner ... 500
1 Generelt ... 500
2 Opsjoner som er egne formuesobjekter ... 501
3 Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter ... 501
4 Formue ... 501
5 Inntekt/fradrag for innehaver ... 501
6 Inntekt/fradrag for utsteder ... 503
7 Utland ... 503
8 Tidfesting av gevinst/tap ... 503

Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold ... 503
1 Generelt ... 503
2 Hovedregel ... 503
3 Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold ... 504
4 Særskilt skatteberegning ... 508
5 Forhold vedrørende det underliggende objektet til opsjoner mv. i arbeidsforhold ... 511
6 Arbeidsgiver ... 511

Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards ... 512
1 Generelt ... 512
2 Prinsipp for skattlegging ... 512
3 Formue ... 512
4 Inntekt/fradrag ... 512

Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap ... 513
1 Innledning ... 513
2 Renteswap ... 514
3 Valutaswap ... 514
4 Rente- og valutaswap ... 514
5 Formue ... 515
6 Realisasjon ... 515

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Tidfesting av gevinst/tap 517
Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltakssonen) **518**
1 Generelt 518
2 Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon 518
Fisjon – innenlands **520**
1 Hvilke fisjoner som behandles i dette emnet 520
2 Hva er en fisjon 520
3 Hovedregel, skatteplikt 520
4 Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10 521
5 Tilsidesettelse 528
6 Virkningstidspunkt for fisjon 529
7 Virkning av skattefri fisjon for selskapene 529
8 Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/medlemmene/deltakerne) 530
Fisjon over landegrensene **531**
1 Fisjoner som behandles i dette emnet 531
2 Fisjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge 532
3 Fisjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge 535
4 Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge 537
Fiske **539**
1 Generelt 539
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 539
3 Revisjonsplikt 539
4 Opplysningsplikt 539
5 Skattested 539
6 Formuen 539
7 Tidfesting av inntekter og kostnader 540
8 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) 540
9 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk 547
10 Realisasjon av driftsmidler 550
11 Opphør av virksomhet 550
12 Merverdiavgift 551
13 Folketrygd 551
Flypersonell (sivilt) **551**
1 Generelt 551
2 Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting 551
3 Losji 552
4 Kostutgifter ved fravær uten overnatting 552
5 Bostedstillegg 552
6 Uniform 552
7 Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko og Loss of licence 552
8 Reise mellom hjem og fast arbeidssted 553
9 Fri bolig 553
10 Akklimatiseringstillegg 553
11 Fordel ved rimelige reiser 553
12 Andre kostnader 553
Flyttekostnader **553**
1 Vilkår for fradrag 553
2 Hva fradragsretten omfatter 554
3 Flyttegodtgjørelse 555
4 Stedet for fradrag 555
Folketrygd – nedsettelse **555**
1 Generelt 555
2 Nedsettelse ved manglende betaling 555
Fordelingsfradrag **557**
1 Generelt 557
2 Flere kommuner 558
3 Utland 558
4 Eksempler på fordelingsfradrag 558
5 Eksempler på ikke-fordelingsfradrag 559
Fordringer **559**
1 Generelt 559
2 Formuen 559
3 Tidfesting 560
4 Avkastning 560
5 Valutagevinst/tap 560
6 Tap på fordringer, generelt 560
7 Tap på fordringer utenfor virksomhet 561
8 Tap på fordringer i virksomhet 561
9 Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap 569
10 Senere innbetaling på fradragsført fordring 569
11 Fordel ved bortfall av gjeld 569
12 Skattested for forskuddspliktige skattytere 569
Foreldrefradrag **569**
1 Generelt 569
2 Vilkår 570
3 Fradragets størrelse 570
4 Hvilken ektefelle/samboer som skal ha fradraget 572
5 Foreldre som ikke bor sammen 573
6 Kombinasjon av delt omsorg for særkullsbarn og fellesbarn med ektefelle/samboer 574
7 Fremføring av ubenyttet fradrag 574

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Forholdet til særfradrag for store sykdomskostnader 574
9 Flere kommuner..... 574
10 Tidfesting av foreldrefradraget 574
Forhåndsligning **575**
1 Generelt..... 575
2 I hvilke tilfeller forhåndsligning skal foretas 575
3 Formelle regler..... 575
4 Gjennomføringen av forhåndsligningen..... 576
5 Behandlingsmåten..... 577
6 Frist for gjennomføring..... 577
7 Klage/endring 577
Formue **578**
1 Generelt..... 578
2 Hvem er skattepliktig for formue... 578
3 Hvem formuen skal skattlegges hos 580
4 Hva er bruttoformue 582
5 Tidspunkt for skattlegging 585
6 Verdsetting, generelt..... 585
7 Verdsetting, fast eiendom 585
8 Verdsetting, næringseiendom..... 586
9 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) 590
10 Satser for formuesskatt 593
11 Skattestedet 593
Forpleining **593**
1 Privat forpleining..... 593
2 Omsorgslønn 594
Forsikring – allment..... **594**
1 Generelt..... 594
2 Livsforsikring, generelt 594
3 Livsforsikring, kapitalforsikring 594
4 Livsforsikring, livrente/ pensjonsforsikring 595
5 Livsforsikring med investeringsvalg (Unit link) 595
6 Syke- og ulykkesforsikring..... 595
7 Avbruddsforsikring..... 596
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) **596**
1 Generelt..... 596
2 Formuen..... 597
3 Inntektsfradrag..... 597
4 Inntektstillegg for premie 597
5 Skatteplikt for avkastning av sparedelen..... 599
6 Inntektsbeskatning ved utbetaling . 599
7 Opplysningsplikt 601
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)..... **602**
1 Generelt..... 602
2 Formue..... 602
3 Inntektsfradrag..... 603
4 Inntektstillegg for premie 603
5 Inntektsbeskatning ved utbetaling . 604
6 Gjenkjøp (innløsning) av livrenter . 607
7 Forsikringsselskapers opplysningsplikt 607
8 Tidfesting av inntekt..... 607
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring **608**
1 Generelt..... 608
2 Formuen..... 608
3 Inntekten 608
4 Inntektsfradrag..... 609
5 Premie inkludert i fagforeningskontingent 609
Forsinkelsesavgift..... **610**
1 Generelt..... 610
2 Vilkår for forsinkelsesavgift 610
3 Beregning av forsinkelsesavgift 611
4 Fradragsrett for forsinkelsesavgift .. 612
5 Varsel til skattyter..... 612
Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag **613**
1 Generelt..... 613
2 Fradrag i inntekt 613
3 Formue..... 614
Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN..... **614**
1 Generelt..... 614
2 Hvilke skattytere som omfattes av ordningen 614
3 Definisjon av forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU)..... 614
4 Godkjenning fra Norges forskningsråd 615
5 Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag 616
6 Beregning av kostnadenes størrelse 617
7 Tidspunkt for skattefradraget..... 619
8 Maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag 619
9 Skattefradragets størrelse 620
10 Hva skattefradraget kan gis i og eventuell utbetaling 623
11 Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene 623
12 Formelle regler..... 623
13 Sanksjoner ved brudd på vilkår 624
14 Utveksling av opplysninger 624
15 Formue..... 624
Forsvarspersonell..... **624**
1 Generelt..... 624
2 Skattemessig bosted 624
3 Lønn mv. 624
4 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet) . 625

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet ... 627
6 Fradrag for merkostnader ved vakttjeneste ... 627
7 Bonus ved endt kontraktstid i Forsvaret ... 627
8 Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner ... 627

Fosterforeldre ... **627**
1 Godtgjørelse for barns opphold hos fosterforeldre ... 627
2 Godtgjørelse for barns opphold i besøkshjem ... 628
3 Foreldrefradrag ... 628
4 Lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftsplikt ... 628
5 Organisering av fosterhjem som selvstendig næringsvirksomhet eller aksjeselskap ... 629

Fritaksmetoden ... **629**
1 Generelt ... 629
2 Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden) ... 629
3 Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden) ... 633
4 Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden ... 640

Fritidsbåter ... **641**
1 Formuen ... 641
2 Gevinst og tap ved salg ... 641
3 Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap ... 641
4 Utleie av fritidsbåt ... 642

Fullmektig ... **642**
1 Hvem kan benytte fullmektig ... 642
2 Hvem kan være fullmektig ... 642
3 Krav om fremlegging av fullmakt ... 642
4 Verge som fullmektig ... 643
5 Fremtidsfullmakt etter vergemålsloven ... 643
6 Nærståendes representasjonsrett etter vergemålsloven – legalfullmakt ... 643
7 Henvendelser/oversendelser mv. ... 643
8 Taushetsplikt ... 643

Fusjon – innenlands ... **644**
1 Hvilke fusjoner som behandles i dette emnet ... 644
2 Hva er en fusjon ... 644
3 Hovedregel, skatteplikt ... 644
4 Skattefri fusjon, generelt ... 645
5 Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11 ... 645
6 Skattefri fusjon etter ulovfestet rett 651
7 Tilsidesettelse ... 652
8 Virkningstidspunkt for fusjon ... 652
9 Virkning av skattefri fusjon for selskapene ... 652
10 Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne) ... 653
11 Skattestedet ... 654

Fusjon over landegrensene ... **654**
1 Fusjoner som behandles i dette emnet ... 654
2 Fusjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge ... 655
3 Fusjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge ... 658
4 Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge ... 659
5 Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven ... 661

Føderåd ... **662**
1 Definisjon ... 662
2 Formuen ... 662
3 Inntekt/fradrag ... 662
4 Avløsning av føderåd ... 663
5 Frafall av krav på føderåd ... 664
6 Bytte av føderådsbolig ... 664
7 Skattested ... 664
8 Innrapportering av føderåd ... 664

Garanti- og reklamasjonskostnader . **665**
1 Hva er garanti- og reklamasjonskostnader ... 665
2 Formuesfastsettingen ... 665
3 Inntektsfastsettingen ... 665

Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ... **665**
1 Hovedregel ... 665
2 Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold ... 666
3 Aksjeerverv til underpris ... 667
4 Personalrabatt på varer og tjenester 667
5 Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold ... 667
6 Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold ... 667
7 Giverens inntektsfradrag ... 668
8 Utbetaling fra arbeidsgiver- eller arbeidstakerorganisasjoner ... 668
9 Tidfesting av inntekt ... 669

Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold ... **669**
1 Avgrensning ... 669

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Hva regnes som gave 669
3 Gavesalg 669
4 Skatteplikt for mottaker 669
5 Inngangsverdi 670
6 Generelt om fradragsrett for giver . 670
7 Regelmessig personlig understøttelse..... 670
8 Gaver til visse frivillige organisasjoner 670
9 Gaver til en stats alminnelige statskirke..... 674
10 Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning..... 674

Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. **675**
1 Forvaltningsgebyr..... 675
2 Gebyr knyttet til indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning..... 676
3 Gebyrer i forbindelse med registrering i verdipapirregister..... 676
4 Uttaksprovisjon 676
5 Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv. 677
6 Kontoholdsgebyr..... 677
7 Medlemskap i fordelsordninger..... 677
8 Låneomkostninger mv. 677

Gevinst- og tapskonto **677**
1 Oppretting av gevinst- og tapskonto 677
2 Hva skal tilføres kontoen 678
3 Inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskontoen..... 679
4 Opphør av virksomhet 681
5 Fusjon 681
6 Fisjon 681
7 Skifte av eierform 681

Gjeld..... **681**
1 Hovedregel 681
2 Særlig om eierandelskapital..... 683
3 Unntak, ikke fradragsberettigede forpliktelser..... 683
4 Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner..... 684
5 Utland 684

Gjeldsettergivelse, foreldelse mv...... **685**
1 Generelt..... 685
2 Når anses en gjeldsettergivelse gjennomført 685
3 Formue..... 686
4 Gjeldsettergivelse som skyldes manglende betalingsevne 686
5 Når er gjeldsettergivelsen skattepliktig..... 686
6 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter 688

Gjeldsforhandling..... **688**
1 Generelt..... 688
2 Ligning av gjeldsforhandlingsbo 688
3 Ligning av debitor 689
4 Ligning av kreditorene..... 690

Idrett..... **690**
1 Generelt..... 690
2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet 690
3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet..... 691
4 Spesielt om lønnede lagidrettsutøvere..... 691
5 Funksjonærer 692
6 Trenere..... 692
7 Dommere, teknisk personell 692
8 Klubbens forhold 692
9 Fond for idrettsutøvere..... 692
10 Tidfesting av inntekt..... 693

Innbo og løsøre **694**
1 Privat innbo og løsøre..... 694
2 Innbo og løsøre som gir inntekt..... 695

Inngangsverdi..... **696**
1 Hva menes med inngangsverdi..... 696
2 Inngangsverdi ved erverv 698
3 Dødsbo..... 703
4 Ektefeller 703
5 Omdisponering av formuesobjekter 703
6 Innføring av skatteplikt for tidligere skattefri virksomhet 703
7 Påkostning 703
8 Vedlikehold..... 704
9 Opp eller nedskrivning..... 704
10 Direkte fradragsførte eiendeler..... 705
11 Skadet gjenstand 705
12 Salg av del av gjenstand 705
13 Stiftelse av varig rettighet som innskrenker rådigheten for eier av formuesobjekt 705
14 Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd. 705
15 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter..... 707
16 Overgangsregler per 1. januar 2005 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere..... 707

Innsynsrett – allmennheten **707**
1 Innsyn, generelt..... 707
2 Innsyn i skattelister..... 708
3 Publisering av skattelistene 708
4 Distribusjon av opplysninger fra skattelister..... 708
5 Utlevering av enkelte ligningsopplysninger..... 709

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Innsynsrett – egne forhold **709**
1 Generelt..... 709
2 Dokumentbegrepet..... 709
3 Hovedregel 709
4 Unntak 710
5 Opplysninger lagret elektronisk 711
6 Muntlige utsagn, drøftinger mv..... 712
7 Hvem har innsynsrett 712
8 Formelle regler..... 713
Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis..... **714**
1 Generelt..... 714
2 Hvilke inntekter omfattes av Jan Mayen-skatteloven 714
3 Skattetrekk i lønn 714
4 Skattestedet 715
5 Kontrollberegning 715
6 Personinntekt..... 715
7 Arbeidsgiveravgift..... 715
8 Innrapportering/ lønnsopplysningsplikt 716
Jordbruk – allment **716**
1 Jordbruksvirksomhet 716
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt..... 717
3 Revisjonsplikt..... 717
4 Næringsoppgave mv. 717
5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave 717
6 Erverv av jordbrukseiendom 717
7 Skattestedet 721
8 Formue..... 721
9 Tidfesting av inntekter og kostnader..... 723
10 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) 723
Jordbruk – forpaktning..... **739**
1 Generelt..... 739
2 Bokføringsplikt, årsregnskapsplikt og plikt til å levere næringsoppgave 740
3 Skattested 740
4 Formue..... 740
5 Inntekter/kostnader 740
6 Tidfesting av inntekter og kostnader..... 742
7 Jordbruksfradrag 742
Jordbruk – jordbruksfradrag..... **742**
1 Vilkår for fradrag..... 742
2 Fradragets størrelse 744
3 Personinntekt..... 747
4 Flere kommuner..... 747
Jord- og skogbruk – realisasjon..... **748**
1 Generelt..... 748
2 Personinntekt..... 748
3 Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk..... 748
4 Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt 749
5 Vilkåret om realisasjon til visse nærstående..... 753
6 Vilkåret om at vederlaget ikke må overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi 754
7 Vilkåret om eiertid..... 755
8 Skattefritak for gevinst ved vern av skog..... 756
9 Gevinstberegningen..... 756
10 Realisasjon av eiendom eid i familiesameie 761
11 Deltakerlignet selskap som eier alminnelig gårdsbruk eller skogbruk..... 761
12 Tidfesting 765
13 Betinget skattefritak..... 765
Journalister mv. **766**
1 Generelt..... 766
2 Faktiske kostnader..... 766
Juridisk bistand/prosesskostnader.... **767**
1 Generelt..... 767
2 Minstefradraget..... 768
3 Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet..... 768
Klassefastsetting..... **770**
1 Innledning 770
2 Hvem skal ha klasse 0..... 771
3 Fellesvilkår for å få klasse 1 eller klasse 2 771
4 Hvem skal ha klasse 2..... 774
5 Hvem skal ha klasse 1..... 774
6 Spesielt om ektefeller..... 774
7 Ikke-meldepliktige samboere..... 776
8 Dødsfall..... 776
9 Gjennomføring..... 776
Kommuner **777**
1 Generelt om skatteplikten..... 777
2 Utenlandske kommuner og offentlige organer 777
3 Formuesskatt for kommuner og fylkeskommuner..... 777
4 Inntektsskatt for kommuner og fylkeskommuner..... 778
Konkurs **780**
1 Generelt..... 780
2 Skillet konkursbo/konkursdebitor.. 780
3 Ligning av konkursboet 780
4 Ligning av konkursdebitor 782
5 Ligning av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs 783

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Ligningen av konkurskreditorene .. 783
7 Skattestedet 783
Kontingenter **783**
1 Generelt 783
2 Arbeidstakerorganisasjon 784
3 Norges Fiskarlag 785
4 Arbeidsgiverforening 786
5 Yrkes- og næringsorganisasjoner ... 786
6 Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon) 787
Kontroll **788**
1 Generelt 788
2 Kontrollopplysninger fra skattyter . 788
3 Kontrollopplysninger fra tredjepart 790
4 Kontroll hos den opplysningspliktige 793
5 Klage over pålegg 795
6 Anmodning fra politiet 795
7 Sanksjoner 795
Kostnader – allment om fradrag **795**
1 Generelt 795
2 Forholdet til minstefradraget 796
3 Kostnad må være pådratt (oppofret) 796
4 Tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektserverv 798
5 Betaling via bank som vilkår for fradragsrett 801
6 Tilordning av fradrag 802
7 Tidfesting av kostnadsfradraget 804
Kraftforetak **804**
1 Generelt 804
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 804
3 Revisjonsplikt 804
4 Definisjoner 805
5 Særregler for offentlig eide kraftforetak 807
6 Ligningsmåten for ansvarlige selskap mv. 808
7 Formue 808
8 Alminnelig inntekt 812
9 Personinntekt 817
10 Grunnrenteinntekt 817
11 Naturressursskatt 833
12 Flere kommuner 835
Kunstnere **836**
1 Grensen virksomhet – ikke virksomhet 836
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 837
3 Formelle krav 837
4 Formue 837
5 Inntekt 837
6 Utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge 838
7 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) 838
Langtransportsjåfører **840**
1 Generelt 840
2 Næringsdrivende 840
3 Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer ett døgn eller mer 840
4 Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn ett døgn 841
5 Kostnader og godtgjørelse til losji .. 841
Leasing **842**
1 Generelt 842
2 Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand 843
3 Skattemessige konsekvenser hvor bortleaser anses som eier 844
4 Skattemessige konsekvenser hvor leaser anses som eier 846
Ligningsstedet **846**
Lønnsopplysningsplikt **847**
1 Generelt 847
2 Utland 848
3 Stønader 849
4 Forenklet lønnsrapporteringsordning/ forenklet a-melding 850
5 Unntak fra lønnsopplysningsplikten 850
6 Diverse spørsmål (alfabetisk rekkefølge) 853
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap **856**
1 Generelt 856
2 Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav 856
3 Selskapsrettslige krav 857
4 Renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskapet 857
5 Utbyttebeskatning av lån fra selskap til personlig aksjonær 857
6 Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser 858
7 Ettergivelse 862
8 Rentestøtte 863
9 Fordelsbeskatning av rimelige lån i arbeidsforhold o.l. 863
10 Rentefritt eller rimelig lån til aksjonær 867
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge **868**
1 Generelt 868
2 Vilkår for fradrag 868
3 Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet 869

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Merkostnader – besøksreiser til hjemmet **871**
1 Nøkkeltall 871
2 Generelt 871
3 Vilkår for fradrag 871
4 Fradragets størrelse 873
5 Flere bruker bil sammen 875
6 Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet 875
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet **877**
1 Innledning 877
2 Vilkår for fradrag for merkostnader 878
3 Formelle krav til dokumentasjonen 878
4 Skattyter som både pendler til hjem i annen stat og mellom boliger i Norge 879
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet **879**
1 Nøkkeltall 879
2 Generelt 880
3 Fradragsrett, vilkår for fradrag 881
4 Fradragsrett, nærmere om kostnadens art 882
5 Fradragsrett, forholdet til minstefradraget 883
6 Fradragsrett, hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring 883
7 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene dokumenteres 884
8 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene ikke dokumenteres 885
9 Skatteplikt ved fri kost og losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet 888
10 Refusjon av kostnader til kost og losji 889
11 Godtgjørelse for kost og/eller losji .. 890
12 Lønnsrapportering 894
13 Flere kommuner 894
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting **894**
1 Nøkkeltall 894
2 Fradragsrett for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet 895
3 Godtgjørelse til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet 896
4 Fri kost 898
5 Lønnsrapportering 898
6 Flere kommuner 898
Minstefradrag **898**
1 Generelt 898
2 Størrelsen av minstefradraget 898
3 Inntekt det kan gis minstefradrag i 900
4 Hvilke kostnader inngår i minstefradraget 903
5 Kostnader som minstefradraget ikke dekker 904
6 Ektefeller og barn 905
Naturalytelser i arbeidsforhold **906**
1 Hva er en naturalytelse 906
2 Hovedregel om skatteplikt 906
3 Verdsetting 907
4 Diverse spørsmål ordnet alfabetisk 908
5 Lønnsrapportering av naturalytelser 916
6 Arbeidsgiveravgift 917
Opphavsretter **917**
1 Generelt 917
2 Formuen 917
3 Inntekten 917
Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger) **919**
1 Generelt 919
2 Opplysninger som skal gis ukrevet til ligningsmyndighetene (alfabetisk ordnet) 920
Opplysningsplikt om egne forhold **925**
1 Generelt 925
2 Næringsoppgave mv. 926
3 Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende ... 927
4 Utland 929
5 Annen opplysningsplikt 930
6 Datautskrift til erstatning for skjema 930
7 Elektronisk levering av selvangivelsen mv. 931
8 Opplysninger fra skattyter etter særskilt oppfordring 931
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet **931**
1 Generelt 931
2 Klage til Sivilombudsmannen 931
3 Rettslig prøving 933
Partiskatt **937**
1 Inntekt 937
2 Fradrag 937
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. **937**
1 Skattested 937
2 Skatteklasse mv. for ektefeller 938
3 Særfradrag 938
4 Skattefradrag for pensjonsinntekt .. 938
5 Inntekt 938
6 Verdsetting av egen bolig 939

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Pelsdyr **939**
1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 939
2 Revisjonsplikt 939
3 Næringsoppgave 939
4 Skattestedet 939
5 Formue 939
6 Tidfesting av inntekter og kostnader 940
7 Beholdningers innvirkning på inntekten 940
8 Avskrivning 941
9 Bonusfond Oslo Skinnauksjoner ... 941
10 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond 942
11 Jordbruksfradrag 943
Pensjon – allment **943**
1 Generelt 943
2 Arbeidsgivers fradragsrett i forbindelse med pensjon 944
3 Den trygdedes fradragsrett i forbindelse med pensjon 945
4 Om tilordning av pensjon 945
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) **946**
1 Generelt om IPA 946
2 Individuell pensjonsordning/ pensjonsavtale (IPS) 946
3 Flytting av midler 947
4 Overgangsregler for IPA 947
5 Formuesbeskatning av innestående i IPA og individuell pensjonsavtale (IPS) 948
6 Inntektsbeskatning 948
7 Tidfesting av inntekt 949
8 Flere kommuner 949
Pensjon – utenlandsk pensjonsordning **949**
1 Generelt 949
2 Krav til pensjonstilbyder 950
3 Krav til pensjonsordningen 950
4 Hvem som kan kreve fradrag 950
5 Øvre grense for fradrag 951
6 Arbeidsgiveravgift 951
7 Medlemskap i både norsk og utenlandsk pensjonsordning 951
8 Inntekt 951
9 Kontroll av opplysninger 951
10 Innrapportering av innbetalt beløp 952
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon **952**
1 Innledning 952
2 Formuen 953
3 Fradrag i inntekt 953
4 Inntekt 954
5 Premiefond 955
6 Skattemessig behandling av underfinansierte pensjonsforpliktelser ved overdragelse av virksomhet 955
7 Arbeidsgiveravgift 955
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon **956**
1 Innledning 956
2 Formuen 957
3 Fradrag i inntekt 957
4 Inntekt 959
5 Innskuddsfond 960
6 Arbeidsgiveravgift 960
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv. **960**
1 Innledning 960
2 Arbeidstaker og etterlatte 961
3 Arbeidsgiver 962
4 Arbeidsgiveravgift 963
Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon **963**
1 Innledning 963
2 Formuen 964
3 Fradrag i inntekt 964
4 Inntekt 965
5 Premiefond 966
6 Arbeidsgiveravgift 966
Personinntekt – allment **966**
1 Generelt 966
2 Hvilke skattytere som skal ha personinntekt 967
3 Tidfesting 967
4 Negativ personinntekt 967
5 Nedsettelse 967
6 Skjema for beregning av person-inntekt 968
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap **968**
1 Generelt 968
2 Hovedregel 968
3 Unntak, arbeidsgodtgjørelse til kommandittist/stille deltaker 968
4 Ektefeller 968
5 Tidfesting 968
6 Negativ beregnet personinntekt 969
7 Tilsidesettelse 969
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser **969**
1 Generelt 969
2 Skattesubjekt 969
3 Arbeidsinntekt 969
4 Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden 971
5 Livrenter 972

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Føderåd 973
7 Underholdsbidrag 973
8 Trygdeytelser 973
9 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere 974
10 Supplerende støtte til personer med kort botid i Norge 974
11 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen 974
12 Tidfesting 974
13 Tilbakebetaling av lønn/pensjon 974

Personinntekt – toppskatt **974**
1 Hvem er pliktig til å svare toppskatt 974
2 Grunnlaget for toppskatt 975
3 Fribeløp 975

Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng **976**
1 Generelt 976
2 Hvem er avgiftspliktig 976
3 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EF) 883/2004 og gammel Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og sosialkonvensjoner 978
4 Trygdeavgift 982
5 Pensjonspoeng 984
6 Etterfølgende forandring av pensjonsgivende inntekt 984

Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år **984**
1 Generelt 984
2 Hva er åndsverk 985
3 Patentert oppfinnelse 986
4 Hvem som er opphavsmann 986
5 Vilkår for fordeling 986
6 Frist for krav om fordeling 986
7 Gjennomføring av fordelingen 986
8 Ny fordeling senere år 987

Prisbelønninger **987**
1 Hovedregel 987
2 Unntak 987
3 Eksempler fra praksis 987
4 Premier i amatørkonkurranser 988

Realisasjonsbegrepet **988**
1 Hva behandles i dette emnet 988
2 Begrepsbruk 988
3 Hva realisasjon omfatter 989
4 Skattefrie transaksjoner 994
5 Når er realisasjon gjennomført 994

Rederiselskaper **996**
1 Generelt 996
2 Ligningen 996
3 Formelle regler 996
4 Beskatning av aksjonærene 996
5 Inntreden og uttreden 997

Regnskap – foretak med bokføringsplikt **998**
1 Begrepsbruk 998
2 Bokføringsplikt 998
3 Bokføringspålegg og tvangsmulkt .. 1001

Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt **1003**
1 Begrepsbruk 1003
2 Årsregnskapsplikt 1003

Regnskap – revisjon **1005**
1 Revisjonsplikt 1005
2 Krav til revisor 1007
3 Revisors underskrift mangler 1008
4 Inhabilitet som revisor 1008
5 Revisors plikter og ansvar 1008
6 Nummererte brev 1008
7 Innberetning til Finanstilsynet 1008

Reindrift **1009**
1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 1009
2 Revisjonsplikt 1009
3 Næringsoppgave 1009
4 Skattestedet 1009
5 Formue 1009
6 Tidfesting av inntekter og kostnader 1010
7 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) 1011
8 Gjennomsnittsligning 1015
9 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) 1018
10 Reindriftsfradrag 1021

Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser **1022**
1 Generelt om fradrag og arbeidsgivers dekning av reisekostnader 1022
2 Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise 1023
3 Grensen mellom yrkesreise og besøksreise 1031
4 Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold 1031
5 Eksempler (alfabetisk sortert) 1031

Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) **1035**
1 Generelt 1035
2 Fradrag for arbeidsreise 1035
3 Minsteavstand 1040
4 Beregning av reiseavstand 1040
5 Fastsetting av antall reiser 1042
6 Bunnfradrag 1043

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering ... 1043
8 Totimersregelen ... 1044
9 Forholdet til minstefradraget ... 1046
10 Kontantgodtgjørelse, refusjon og fri transport ... 1046
11 Flere kommuner ... 1047

Reklameinntekter/-kostnader ... 1048
1 Skatteplikt for reklameinntekter ... 1048
2 Fradragsrett for reklamekostnader ... 1048

Renteinntekter ... 1049
1 Inntekt ... 1049
2 Hva er renter ... 1050
3 Inntektens størrelse ... 1050
4 Ekstra skatt av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper ... 1051
5 Tidfesting ... 1053
6 Hvem skattlegges renter hos ... 1054
7 Skattestedet ... 1055
8 Opplysningsplikt ... 1055

Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap ... 1056
1 Generelt ... 1056
2 Skattytere som omfattes av reglene ... 1056
3 Gjeld som omfattes av reglene ... 1057
4 Netto rentekostnader ... 1057
5 Nedre grense for netto rentekostnader ... 1058
6 Rammen for rentefradraget ... 1058
7 Nærstående ... 1059
8 Gjeld som likestilles med gjeld tatt opp hos nærstående ... 1060
9 Framføring av avskåret rentefradrag ... 1061
10 Eksempler på beregning av rentefradragsbegrensning ... 1062
11 Tilsidesettelse ... 1063

Renter av gjeld ... 1063
1 Fradrag i formue ... 1063
2 Fradrag i inntekt ... 1064
3 Tidfesting av inntektsfradrag ... 1066
4 Flere kommuner ... 1067
5 Spesifikasjon ... 1068
6 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) ... 1068

Representasjon ... 1075
1 Fradragsrett ... 1075
2 Fordelsbeskatning av forretningsforbindelsen ... 1076
3 Beskatning av egne ansatte ... 1076
4 Innrapportering/arbeidsgiveravgift ... 1077
5 Utland ... 1077
6 Avgrensning av representasjon mot fradragsberettigede kostnader ... 1077
7 Fradrag for lønnskostnader mv. ... 1079
8 Regnskapsføring/bilag ... 1079

Rettigheter i fast eiendom ... 1079
1 Inndeling av rettigheter ... 1079
2 Formuen ... 1080
3 Inntekt/fradrag ... 1082
4 Tidfesting av inntekt og kostnad ... 1084
5 Skattestedet ... 1084
6 Betinget skattefritak ... 1085
7 Overgangsregler ... 1085

Samboere ... 1085
1 Generelt ... 1085
2 Bedrift som eies av en eller begge av samboerne ... 1085
3 Barns formue og inntekt ... 1086
4 Særfradrag for enslig forsørger ... 1086
5 Foreldrefradrag ... 1086
6 Rentekostnader ... 1086
7 Andel i boligselskap ... 1086
8 Betinget skattefritak ... 1086
9 Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet ... 1086
10 Bosted ... 1086
11 Gjenlevende samboer i uskiftet bo ... 1086

Sameie – ligning etter bruttometoden ... 1087
1 Generelt ... 1087
2 Ligning etter bruttometoden ... 1087
3 Flere kommuner ... 1088
4 Bokføringsplikt ... 1088
5 Overgang fra bruttoligning til nettoligning ... 1088
6 Etablering av sameie ved innskudd av formuesobjekt ... 1089
7 Uttak fra sameie ... 1089
8 Realisasjon av andel i et sameie ... 1089
9 Sameiets oppløsning og avvikling ... 1089
10 Rapporteringsplikt for boligsameie 1090
11 Overgangsregler ved overgang fra nettoligning til bruttoligning per 1. januar 2006 ... 1090

Samvirkeforetak ... 1090
1 Generelt ... 1090
2 Hvilke samvirkeforetak som omfattes av begrepet samvirkeforetak i sktl. § 2-2 første ledd bokstav d ... 1091
3 Ligningssted ... 1091
4 Skattested ... 1091
5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ... 1091
6 Revisjonsplikt ... 1092
7 Næringsoppgave ... 1092

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Formue i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d 1092
9 Inntekt i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d 1092
10 Etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak 1093
11 Skattlegging av andelseiere/ medlemmer 1096

Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør 1098
1 Generelt 1098
2 Endringer i de faktiske forhold 1098
3 Anvendelsen av skattelovgivningen 1099
4 Formelle regler 1100

Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister 1101
1 Generelt om selvangivelsesplikten . 1101
2 Hvem omfattes av selvangivelsesplikten 1101
3 Rett til å levere selvangivelse 1102
4 Selvangivelsestyper 1102
5 Oppfyllelse av selvangivelsesplikten 1103
6 Hvem som er ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten 1104
7 Underskrift på selvangivelsen og selskapsoppgaven 1104
8 Hvor skal selvangivelse leveres 1105
9 Frist for levering av selvangivelse ... 1105
10 Selskapsoppgave 1106
11 Andre skjema 1106
12 Ektefeller 1106
13 Nærmere om fristen 1106
14 Utsettelse 1106

Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv. 1107
1 Manglende selvangivelse mv. 1107
2 Manglende selskapsoppgave 1108
3 Hva er gyldig selvangivelse 1108
4 Mangelfull selvangivelse 1109

Sjøfolk 1113
1 Sjøfolk bosatt i Norge 1113
2 Diverse spørsmål 1114
3 Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag) 1117
4 Formelle regler 1122
5 Skattested 1122
6 Sjøfolk bosatt i utlandet 1122

Skadeserstatning 1122
1 Formue 1122
2 Inntekt 1123
3 Minstefradrag 1129
4 Innrapportering av erstatningsutbetalinger 1129
5 Fradrag for betaleren 1129
6 Inntekt hos skadevolder 1129
7 Tidfesting av inntekter og kostnader 1129
8 Barns erstatning 1130

Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne 1130
1 Lav alminnelig inntekt 1130
2 Vilkår ved liten skatteevne etter sktl. § 17-4 1134
3 Maskinell skatteberegning 1138

Skattefradrag for pensjonsinntekt 1138
1 Generelt 1138
2 Vilkår for skattefradraget 1138
3 Beregning av skattefradraget 1140

Skattefrie institusjoner mv. 1143
1 Hvilke institusjoner mv. som er skattefrie 1143
2 Omfanget av skattefritaket 1144
3 Vilkåret for skattefrihet: «ikke erverv til formål» 1144
4 Økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom 1151
5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 1155
6 Revisjonsplikt 1155
7 Selvangivelsesplikt 1155

Skattefri arbeidsinntekt 1155
1 Generelt 1155
2 Utbetaling av mindre beløp 1155
3 Arbeidsinntekt til barn under 13 år 1156
4 Utbetalinger fra kursteder, institusjoner mv. 1156
5 Utbetaling av lønn/ utgiftsgodtgjørelse fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner 1156

Skattestedet 1157
1 Innledning 1157
2 Hovedregel 1157
3 Stedbunden skattlegging 1159
4 Spesialbestemmelser om stedbunden skattlegging 1162
5 Fordelingstvist 1162

Skogbruk 1163
1 Generelt 1163
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 1164
3 Revisjonsplikt 1164
4 Næringsoppgave mv. 1164
5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave 1164
6 Kostprisoppgave 1164
7 Skattestedet 1165
8 Formue 1165
9 Spesielle forhold knyttet til fastsetting av skogverdien 1167

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10 Tidfesting av inntekter og kostnader 1167
11 Gevinst ved realisasjon mv. 1169
12 Ekspropriasjon eller avståelse hvor erververen kunne krevd ekspropriasjon 1169
13 Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte 1170
14 Salg av driftsmidler 1171
15 Gjennomsnittsligning 1171
16 Opphør av gjennomsnittsligning 1174
17 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) 1175
Sluttvederlag 1183
1 Generelt 1183
Sokkelarbeidere 1185
1 Generelt 1185
2 Personer bosatt i Norge 1186
Stipend 1188
1 Hovedregel 1188
2 Forskningsstipend 1188
3 Idrettsstipend 1188
4 Kunstnere 1189
5 Reisestipend 1189
6 Utdanningsstipend 1189
7 Avskrivning/ettergivelse av utdanningslån 1189
8 Fradrag for kostnader 1189
9 Minstefradrag 1190
10 Tidfesting av inntekt og fradrag 1190
11 Skattested 1190
Stortingsrepresentanter mv. 1190
1 Skattestedet 1190
2 Adgang til å frasi seg skattefordeler 1190
3 Inntekten 1190
4 Fradrag 1191
Studiereise/kongressdeltagelse mv. .. 1192
1 Fradragsrett for egne reiser 1192
2 Kostnadsfradragets størrelse 1193
3 Forholdet til minstefradraget 1194
4 Opplysninger 1194
5 Kostnadene dekket av arbeidsgiver 1194
6 Kostnader dekket av leverandør mv. 1194
Svalbard 1195
1 Generelt 1195
2 Fysiske personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1 1197
3 Personer med midlertidig opphold på Svalbard 1201
4 Person bosatt på fastlandet eller i utlandet med skatteplikt til Svalbard for formue og inntekt av fast eiendom på Svalbard 1202
5 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard 1202
6 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, men med begrenset skatteplikt til Svalbard 1202
7 Beskatningen på Svalbard 1203
8 Forenklet fellesoppgjør 1210
9 Skattesatser 1210
10 Selvangivelse 1211
11 Lønnsopplysninger 1212
12 Arbeidsgiveravgift 1212
Særfradrag – enslig forsørger 1212
1 Generelt 1212
2 Hvem som har krav på fradraget 1212
3 Tidsrom for rett til særfradraget 1213
4 Fradragets størrelse 1213
5 Innrapportering fra NAV 1213
Særfradrag – sykdom eller svakhet .. 1214
1 Generelt om oppheving av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader 1214
2 Begrensning av fradragsformål fra og med inntektsåret 2012 1214
3 Fradrag etter overgangsregelen for kostnader som ikke er unntatt etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 1214
4 Varig sykdom eller annen varig svakhet 1215
5 Kostnadens størrelse som vilkår for fradrag 1216
6 Kostnadenes art – kravet til årsakssammenheng 1216
7 Forholdet til andre særfradrag 1218
8 Utland 1218
9 Fastsetting av særfradragets størrelse 1218
10 Hvem som skal ha særfradraget 1220
11 Tidfesting av fradraget 1220
12 Underskudd 1220
13 Flere kommuner 1220
14 Begrensning av fradrag ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen 1220
15 Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem 1224
16 Kostnader til helsereiser 1224
17 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) 1224

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne **1229**
1 Hva som behandles i dette emnet .. 1229
2 Oppheving av særfradragsbestemmelsene i sktl. § 6-81 fra og med inntektsåret 2015 1229
3 Særfradrag etter overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon 1229
4 Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne 1230
5 Flere kommuner 1230
6 Underskudd 1230
7 Utland 1230
8 Innrapportering 1231
Tap **1231**
1 Forholdet mellom kostnader, tap og underskudd 1231
2 Tap i virksomhet 1231
3 Tap utenfor virksomhet 1233
4 Gave og gaveelement ved gavesalg. 1235
5 Utland 1235
6 Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner 1235
7 Tap på innløsning av enkeltaksjer .. 1235
8 Inndragning 1236
9 Skattesubjekt 1236
10 Tap av skattepliktig inntekt 1236
11 Størrelsen av tapet 1236
12 Tidfesting 1237
13 Flere kommuner 1237
Taushetsplikt **1237**
1 Generelt 1237
2 Hvem har taushetsplikt 1238
3 Brudd på taushetsplikten 1238
4 Taushetserklæring 1238
5 Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter 1238
6 Hvem taushetsplikten gjelder overfor 1239
Tidfesting – allment **1249**
1 Oversikt 1249
2 Inntektsperioden 1250
Tidfesting – kontantprinsippet **1250**
1 Generelt 1250
2 Området for kontantprinsippet 1250
3 Kontantprinsippets innhold 1252
Tidfesting – realisasjonsprinsippet ... **1255**
1 Innledning 1255
2 Inntektsperioden 1255
3 Anvendelsesområdet for realisasjonsprinsippet 1255
4 Tidfesting av løpende inntekter etter realisasjonsprinsippet 1257
5 Tidfesting av kostnader etter realisasjonsprinsippet 1259
6 Tap 1261
7 Erverv av formuesobjekt 1261
8 Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt 1261
9 Uttak av varer og tjenester 1263
10 Uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde 1263
11 Særregler for foretak med årsregnskapsplikt 1263
Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser **1264**
1 Generelt 1264
2 Virkning for tilbakebetaleren 1264
3 Virkning for arbeidsgiver 1266
Tilfeldige gevinster/inntekter **1266**
1 Innledning 1266
2 Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense 1266
3 Mindre gevinster ved spill, konkurranser og lotterier o.l. 1267
4 Inntekter/gevinster som er fullt ut skattepliktige 1267
5 Særlig om pyramidespill 1268
6 Særlig om pokerspill 1268
7 Særlig om avkastning av hobbyvirksomhet 1269
8 Særlig om hage- og naturprodukter 1269
9 Særlig om dusør 1269
10 Fradragsrett 1269
11 Dokumentasjonskrav 1269
Tilleggsskatt **1269**
1 Generelt 1269
2 Overgangsregler 1270
3 Vilkår for bruk av tilleggsskatt 1270
4 Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt 1281
5 Sats 1286
6 Skjerpet tilleggsskatt 1287
7 Formelle regler 1289
8 Renter 1290
9 Arbeidsgiveravgift 1290
10 Forholdet til EMK 1290
Tilsidesettelse **1295**
1 Generelt 1295
2 Klarlegging av det/de faktiske forhold – lignl. § 8-1 nr. 1 1296
3 Gjennomføringen 1296
4 Fravikelse ved riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold – subsumsjon (gruppe 1) ... 1297
5 Ulovfestet gjennomskjæring (gruppe 2) 1301

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 (gruppe 3) 1309
7 Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1 (Interessefellesskap) (gruppe 4)..... 1313
8 Oppgaveplikt..... 1316
9 Dokumentasjonsplikt..... 1316
Tilskudd – offentlige tilskudd..... **1316**
1 Hva behandles i dette emnet..... 1316
2 Oversikt over offentlige tilskudd.... 1316
3 Nærmere om ulike former for tilskudd (alfabetisk ordnet) 1317
4 Betingede tilskudd..... 1319
5 Tidfesting av inntekt..... 1319
Tomt **1319**
1 Formuen..... 1319
2 Løpende avkastning..... 1319
3 Realisasjon..... 1320
4 Betinget skattefritak..... 1323
5 Uttak av tomt..... 1323
6 Skattestedet 1323
Transaksjonskostnader mv. **1324**
1 Generelt..... 1324
2 Hovedprinsipper for den skattemessige behandlingen 1324
3 Kostnader som verken kan fradragsføres direkte eller aktiveres 1324
4 Oppkjøp/realisasjon av foretak/aksjer..... 1325
5 Tilordning til riktig skattesubjekt... 1327
6 Fusjon av selskaper..... 1327
Trygdeytelser mv. **1328**
1 Skattepliktige ytelser..... 1328
2 Skattefrie ytelser..... 1328
3 Pensjoner til utenlandsboende 1329
4 Etterbetaling av pensjoner..... 1329
5 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse 1329
Ugildhet (inhabilitet) **1330**
1 Ugildhetsgrunner 1330
2 Hvem avgjør spørsmålet om ugildhet 1331
3 Følger av ugildhet..... 1331
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv...... **1331**
1 Inntekt som har tilknytning til straffbare forhold..... 1331
2 Fradrag for bestikkelse og vederlag for urettmessig motytelse 1331
3 Tilbakebetaling/inndragning 1332
4 Straffegebyr og bøter 1332
Underholdsbidrag **1333**
1 Innledning 1333
2 Formue..... 1333
3 Inntekt, mottatt bidrag 1333
4 Fradrag, betalt bidrag..... 1334
5 Reiseutgifter..... 1336
6 Minstefradrag 1336
7 Tidfesting 1336
8 Flere kommuner..... 1336
9 Tilbakebetaling av underholdsbidrag etter barneloven etter fritak for farskap 1336
Underskudd **1336**
1 Generelt..... 1336
2 Overføring av årets underskudd 1336
3 Fastsetting av årets underskudd til fremføring..... 1338
4 Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel..... 1338
5 Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring..... 1340
6 Tilbakeføring av underskudd 1343
7 Skogbruk 1345
8 Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos..... 1345
9 Varsel 1346
10 Klage..... 1346
11 Beregning av tilleggsskatt ved underskudd..... 1346
Utdanning – tilskudd og kostnader ... **1347**
1 Generelt..... 1347
2 Fradragsrett for kostnader til utdanning for å fortsette i samme stilling..... 1347
3 Fradragsrett for kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad ... 1347
4 Fradragsrett for vedlikehold og/eller ajourhold av utdanning 1348
5 Skattyter mottar lønn og/eller andre skattepliktige ytelser for å studere..... 1348
6 Tilskudd til opplæring og i forbindelse med yrkesrettet attføring..... 1349
7 Arbeidsgiverfinansiert utdanning... 1349
8 Kostnadene..... 1352
9 Tidfesting 1352
10 Arbeidsgivers dekning av skolegang for arbeidstakers ektefelle og barn . 1352
11 Arbeidsgivers fradragsrett 1352
12 Tilbakebetaling 1352
Utgangsverdi **1353**
1 Hva menes med utgangsverdi..... 1353
2 Realisasjon, herunder salg, ekspropriasjon mv. 1353
3 Skadet formuesobjekt 1356
4 Interessefellesskap 1356
5 Gave, salg til underpris 1356
6 Flere objekter overdratt under ett.. 1356
7 Flere salg til samme kjøper..... 1357
Utgiftsgodtgjørelse **1357**
1 Generelt..... 1357

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Inntektsligning av mottakeren 1358
3 Arbeidsgiveravgift og trekkplikt 1360
Utland – allment om skatteavtaler ... 1360
1 Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten 1360
2 Folketrygd 1361
3 Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene 1361
4 Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel 1362
5 Skatteavtalens virkeområde 1362
6 Formue/inntekt 1362
7 Skatteavtaler mellom Norge og andre stater 1362
8 Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene 1373
Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment) 1376
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet 1377
Utland – bosettelse i Norge en del av året 1377
Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde 1377
1 Generelt 1377
2 Norsk beskatningsområde 1378
3 Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde 1378
4 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde 1381
5 Spesielt om andel i deltakerlignet selskap 1383
Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett 1383
1 Generelt 1383
2 EØS-avtalens geografiske avgrensning 1384
3 ESA og EFTA-domstolen 1384
4 Norsk skatterett og EØS-avtalen ... 1384
5 Forholdet til EØS-retten er avklart 1384
6 Forholdet til EØS-retten er ikke avklart 1385
7 Endring av ligning for tidligere år .. 1385
Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter 1386
1 Generelt 1386
2 Fast eiendom 1386
3 Løsøre 1387
4 Aksjer 1387
5 Gjeld og gjeldsrenter 1388
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting 1391
1 Innledning 1391
2 Beskatning av aksjegevinster ved utflytting 1391
Utland – grensegjengere 1397
1 Hva er en grensegjenger 1397
2 Arbeidstakere 1398
3 Arbeidsgivere 1400
Utland – internprising (transfer pricing) 1400
1 Generelt 1400
2 Vilkårene for å fravike skattyters påstand ved internprising 1401
3 OECDs retningslinjer for internprising 1402
4 Skattemessige virkninger 1405
5 Oppgaveplikt 1409
6 Dokumentasjonsplikt 1409
Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster 1411
1 Fast eiendom 1411
2 Løsøre 1412
3 Renteinntekter 1413
4 Royaltyinntekt 1414
5 Aksjer, utbytte 1414
6 Aksjer, realisasjon 1421
7 Direkteligning av aksjonær i utenlandsk selskap med fast eiendom eller anlegg i utlandet 1422
8 Norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond 1422
9 Fradrag for kostnader og tap 1423
Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet 1423
Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv. 1424
1 Lønnsinntekter, generelt 1424
2 Skattenedsettelse, 1-årsregelen 1428
3 Særregler for visse lønnsinntekter .. 1433
4 Artister og sportsutøvere 1436
5 Studenter 1437
6 Styrehonorar 1438
7 Pensjon, uføreytelser, livrente mv. . 1438
8 Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger 1440
9 Utenlandstillegg 1441
10 Fri bolig i utlandet 1441
11 Fradrag, generelt 1441
12 Nærmere om standardfradrag 1442
13 Forholdet mellom standardfradrag og fradrag for merkostnader ved overnatting utenfor hjemmet 1443
14 Særskilt fradragsrett for person bosatt innenfor EØS-området som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge 1445
15 Skattetrekk 1447
16 Lønnsopplysningsplikt og registrering av lønnskostnader 1447

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) **1448**
1 Generelt..... 1448
2 Lavskatteland..... 1448
3 Forholdet til land som Norge har skatteavtale med..... 1451
4 Forholdet til land innenfor EØS.... 1451
5 Fastsetting av skattepliktig inntekt. 1452
6 Opplysningsplikt 1453
7 Lignings-/skattested..... 1453
Utland – skattemessig bosted..... **1453**
1 Generelt..... 1453
2 Fysiske personer..... 1454
3 Selskaper, innretninger mv..... 1462
4 Bostedsbekreftelser mv. 1463
5 Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret..... 1464
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt **1465**
Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning **1466**
1 Innledning 1466
2 Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) 1467
3 Den alternative fordelingsmetoden 1468
4 Kreditmetoden, allment..... 1472
5 Kreditmetoden, skattepliktig utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 % 1483
6 Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt 1488
7 Skatteavtalenes satser for kildeskatt på aksjeutbytte fra utenlandsk selskap..... 1488
Utland – utflytting av selskap fra Norge..... **1491**
1 Beskatning på selskapsnivå..... 1491
2 Beskatning av aksjonærene..... 1494
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde **1495**
1 Innledning 1495
2 Hvem som omfattes av uttaksskatteplikten..... 1497
3 Objekter som omfattes av uttaksskatteplikten..... 1497
4 Begivenheter som utløser beskatning..... 1499
5 Fradrag for tap 1500
6 Gevinst-/tapsberegningen 1501
7 Redusert gevinst/tap for driftsmidler som tidligere har vært tatt inn i norsk beskatningsområde 1503
8 Tidspunkt for inntekts-/fradragsføring..... 1503
9 Utsettelse med innbetaling av skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 1503
10 Bortfall av retten til utsatt beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 1505
11 Avregning av tapsfradrag ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012..... 1505
12 Eiendelen/forpliktelsen tas inn igjen i norsk beskatningsområde.... 1506
13 Bortfall av skatt etter fem år ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012..... 1507
14 Reduksjon av beregnet skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012..... 1507
15 Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet..... 1507
16 Fradrag for skatt betalt i utlandet for latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde..... 1508
17 Tilbakeføring av underskudd 1510
18 Oppgaveplikt..... 1510
Utland – virksomhetsinntekter **1511**
1 Inntekter, generelt..... 1511
2 Fast driftssted 1512
3 Fast sted 1513
4 Særlig om utenlandske leger..... 1514
5 Inntektsfastsetting ved fast driftssted/fast sted..... 1514
6 Fradrag for kostnader og tap 1515
7 Personinntekt..... 1516
8 Deltakerlignede selskaper mv. 1517
9 Skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet 1520
10 Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen 1521
11 Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart mv.. 1522
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester **1523**
1 Innledning 1523
2 Vilkår for uttaksbeskatning 1524
3 Generelt om fastsetting av uttaksfordelen 1530
4 Fastsetting av uttaksfordel etter sktl. § 13-1 1530
5 Omdisponering innenfor skattyters inntektsgivende aktivitet 1533
6 Hvem skal uttaksbeskattes 1533
7 Tidfesting av inntekt..... 1534

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Tapsfradrag 1535
9 Behandling av uttak som ikke er skattepliktig..... 1535
10 Bokføring..... 1536
11 Den skattemessige behandlingen hos mottakeren av formues-objektet/tjenesten 1536
Valutagevinst/-tap **1537**
1 Sammenslåingsprinsippet 1537
2 Omregning til norske kroner 1537
3 Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld..... 1539
4 Tidfesting av valutagevinst-/tap..... 1539
Varebeholdning **1542**
1 Hva er varebeholdning..... 1542
2 Formue..... 1543
3 Inntekt..... 1543
4 Omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel 1544
5 Dokumentasjon av varebeholdning 1544
6 Arv/gave/gavesalg 1545
Varsel..... **1545**
1 Varsel under ordinær ligningsbehandling 1545
2 Varsel om endringssak..... 1546
3 Summarisk endring 1547
4 Varsel om tilleggsskatt 1547
5 Varsel om kontrollundersøkelse..... 1547
6 Hvem skal varsles..... 1548
7 Varselets form, innhold mv. 1548
8 Svarfrist 1549
Vedlikehold..... **1549**
1 Hovedregel 1549
2 Formuesobjektets art..... 1550
3 Nærmere om bruken av formues-objektene 1550
4 Hva er vedlikehold 1550
5 Skillet vedlikehold/påkostning..... 1551
6 Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt 1553
7 Skillet vedlikehold/nytt objekt 1554
8 Fradragets størrelse 1555
9 Tidfesting av kostnader 1555
10 Stedet for kostnadsfradrag 1556
11 Bolig og fritidseiendommer brukt av eieren 1556
Velferdstiltak **1556**
1 Inntektsbeskatning av mottakeren . 1556
2 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) 1558
3 Fradragsrett for arbeidsgiveren..... 1561
4 Lønnsrapportering..... 1561
Verdipapirer..... **1562**
1 Oversikt..... 1562
2 Formuesligningen..... 1562
3 Inntekt..... 1563
4 Fradragsrett for kostnader..... 1566
Verdipapirfond..... **1566**
1 Om verdipapirfond..... 1566
2 Formue..... 1568
3 Inntektsbeskatning av andelshaverne 1568
4 Beskatning av verdipapirfondet 1571
5 Forvaltningsselskapers rapporteringsplikt..... 1572
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg) **1572**
1 Generelt..... 1572
2 Generelt om behandling av gevinst/tap ved utlån og tilbakelevering av verdipapirer..... 1573
3 Verdipapirlån uten gevinstbeskatning ved utlånet eller ved innfrielsen av lånet 1574
4 Verdipapirlån hvor vilkårene for å unnta gevinstbeskatning ved utlånet eller innfrielsen ikke er oppfylt..... 1574
5 FIFU-prinsippet når utlåneren foretar en realisasjon av aksjer i samme selskap som han har utlånte aksjer..... 1576
6 Beskatning av innlånerens realisasjon av lånte verdipapirer..... 1576
7 Vederlag for lånet (utlånspremien) 1577
8 Avkastning på utlånte verdipapirer i låneperioden 1577
9 Skjermingsfradrag 1578
10 Kompensasjon for avkastning på utlånte verdipapirer 1578
11 Formue..... 1580
Vergemål..... **1581**
1 Om vergemål 1581
2 Ivaretakelse av skattyters interesser i forhold til ligningsmyndighetene . 1581
3 Godtgjørelse til verger 1581
Virksomhet – allment..... **1582**
1 Generelt..... 1582
2 Andre lover..... 1583
3 Begrepet virksomhet..... 1584
4 Når anses en virksomhet påbegynt 1594
5 Når anses en virksomhet for opphørt..... 1594
6 Hvilke inntekter/fradragsposter inngår i virksomhetsinntekten 1594
7 Når anses det å foreligge én eller flere atskilte virksomheter hos en eier 1595
8 Tilordning av virksomhetsinntekt.. 1596

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Virksomhet – arbeider under utførelse **1597**
1 Generelt 1597
2 Arbeider for egen regning 1597
3 Arbeider for fremmed regning 1598
4 Garantiansvar/reklamasjonsansvar . 1600
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform **1600**
1 Generelt 1600
2 Hovedregel 1600
3 Skattefri omdanning 1602
Virksomhet – opphør av virksomhet **1610**
1 Generelt 1610
2 Hva regnes som opphør 1610
3 Betydning av opphør av virksomhet 1613

Innhold satser og registre mv.

Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2015 og 2016 1618
Folketrygd – grunnbeløpet 1619
Skatte- og avgiftssatser 1620
Nyttige lenker 1622
Lov- og forskriftsregister 1623
Stikkordregister 1636

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Aksjer – aksjebytte

– *Sktl. § 11-6, § 11-7, § 11-10, samt § 11-11 fjerde og femte ledd.*

1 Aksjebytter som behandles i dette emnet

Aksjebytte innebærer et bytte av aksjer i et selskap (overdragende selskap) mot aksjer i det selskapet som overtar aksjene (overtakende selskap). Ombytting av aksjer i forbindelse med en fusjon eller fisjon anses ikke som aksjebytte. I dette emnet behandles følgende typer aksjebytte og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd

- Aksjebytte hvor overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat.
- Aksjebytte hvor det overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat.
- Aksjebytte i selskaper med begrenset ansvar der både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i utlandet.

Slike aksjebytter kan på nærmere bestemte vilkår gjennomføres uten beskatning, jf. sktl. § 11-11 fjerde og femte ledd. Er vilkårene ikke oppfylt, behandles aksjebyttet som en ordinær realisasjon av aksjer. Om realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

2 Overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge

Aksjebytte hvor både overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge faller utenfor reglene om skattefritak ved aksjebytte. Slikt aksjebytte regnes som en realisasjon.

Om realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

3 Overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat

3.1 Generelt

Aksjebytte ved overføring av minst 90 % av aksjene i et overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i et overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd første punktum. Det overtakende selskapet kan være hjemmehørende i eller utenfor EØS. Er det overtakende selskapet hjemmehørende i lavskatteland, se pkt. 3.3.

For at aksjebytte skal være skattefritt for aksjonærene må transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende og på vilkår om kontinuitet på aksjonærnivå, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd første og fjerde punktum, jf. § 11-7.

3.2 Tilleggsvederlag

For at aksjebyttet skal være skattefritt, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd tredje punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i aksjebyttet, regnes i denne sammenhengen bl.a. aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefritt aksjebytte skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se sktl. § 11-11 fjerde ledd fjerde punktum, jf. § 11-7. Om beskatning av tilleggsvederlaget, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

3.3 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd. Tilsvarende

gjelder lavskatteland innenfor EØS, dersom det overtakende selskapet ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

3.4 Kontinuitet på aksjonærnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder for aksjebytte hvor det overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge og det overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat, se sktl. § 11-11 fjerde ledd fjerde punktum, jf. § 11-7.

Kontinuitet innebærer at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i det overtakende selskapet.

Transaksjonen må gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet i den staten hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende. Kravet til kontinuitet gjelder kun for aksjeeiere som er hjemmehørende i Norge. Skattefritaket for de norske aksjonærene er ikke betinget av at noen av aksjonærene i det overtakende selskapets hjemstat velger kontinuitet, se FIN 20. mars 2012 i Utv. 2012/487. Aksjebyttet har i seg selv som utgangspunkt ingen innvirkning på skatteposisjonene i det overdragende selskap. Om bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 i visse tilfeller, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 6.

4 Overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og det overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat

4.1 Generelt

Aksjebytte ved overføring av minst 90 % av aksjene i et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat mot aksjer i overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd annet punktum. Det overdragende selskapet kan være hjemmehørende i eller utenfor EØS. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i lavskatteland, se pkt. 4.3.

For at aksjebyttet skal være skattefritt for aksjonærene må transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og på vilkår om kontinuitet på aksjonærnivå, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd siste punktum, jf. § 11-7. Det er et vilkår at det finnes regler i det overdragende selskapets hjemstat som gir aksjonærer bosatt i denne staten rett til å gjennomføre skattefrie aksjebytter basert på kontinuitet. Dette gjelder uavhengig av om det overdragende selskapet har aksjonærer som er hjemmehørende i dette selskapets hjemstat eller om aksjonærer i selskapets hjemstat velger kontinuitet. Se FIN 20. mars 2012 i Utv. 2012/487.

4.2 Tilleggsvederlag

For at aksjebyttet skal være skattefritt, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd tredje punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i aksjebyttet, regnes i denne sammenhengen bl.a. aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefritt aksjebytte skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler. Om beskatning av tilleggsvederlaget, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

4.3 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd. Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, dersom det overdragende selskapet ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

syvende ledd annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

4.4 Kontinuitet på aksjonærnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder for aksjebytte hvor det overdragende selskapet med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat og det overtakende aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet er hjemmehørende i Norge, se sktl. § 11-11 fjerde ledd fjerde punktum, jf. § 11-7. Kravet til kontinuitet gjelder kun for aksjeeiere i det overdragende selskapet med skatteplikt til Norge, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216.

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 fjerde ledd fjerde punktum, jf. § 11-7 fjerde ledd.

5 Aksjebytte mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet

5.1 Generelt

Aksjebytte i selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 femte ledd annet punktum, jf. første punktum, gjennomføres uten beskatning av aksjonærene når aksjebyttet gjennomføres etter de prinsippene for skattemessig kontinuitet som gjelder i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og etter de prinsippene som framgår av sktl. § 11-7.

Det er et vilkår at det finnes regler i det overdragende selskapets hjemstat som gir aksjonærer bosatt i denne staten rett til å gjennomføre skattefrie aksjebytter basert på kontinuitet. Dette gjelder uavhengig av om det overdragende selskapet har aksjonærer som er hjemmehørende i dette selskapets hjemstat eller om aksjonærer i selskapets hjemstat velger kontinuitet. Se FIN 20. mars 2012 i Utv. 2012/487.

Et aksjebytte mellom selskaper hjemmehørende i utlandet vil bare ha betydning for norske skatteforhold dersom overdragende selskap har aksjonærer skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge.

5.2 Overdragende eller overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overdragende eller overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd. Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, hvis selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

5.3 Kontinuitet på aksjonærnivå

Kravet til kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at samtlige norske aksjonærer må videreføre skatteposisjoner knyttet til aksjer som inngangsverdi og ervervstidspunkter på aksjene i det overtakende selskapet. Skattefrihet for norske aksjonærer forutsetter ikke at aksjonærene i det overtakende selskapets hjemstat velger kontinuitet, se FIN 20. mars 2012 i Utv. 2012/487.

På selskapsnivå er det et vilkår at aksjebyttet gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-7 første ledd. Dette innebærer et krav om videreføring av skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres til det overtakende selskap.

5.4 Tilleggsvederlag

For at aksjebyttet skal være skattefritt, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i aksjebyttet, regnes i denne sammenhengen bl.a. aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefritt

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

aksjebytte skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler. Om beskatning av tilleggsvederlaget, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

Aksjer – ansattes erverv til underpris

– *Sktl. § 5-14 første og annet ledd*
– *FSFIN § 5-14 A*

1 Hovedregel

1.1 Generelt

Den fordel som oppnås i ansettelsesforhold ved at ansatte/pensjonister erverver aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) mv. vederlagsfritt eller til underpris, er som hovedregel skattepliktig fordel vunnet ved arbeid. Dette gjelder uavhengig av om aksjen mv. erverves ved kjøp eller ved tegning av nye aksjer mv. Fordelen utgjør som hovedregel differansen mellom salgsverdien for aksjen på ervervstidspunktet og det den ansatte eventuelt har betalt for aksjen. Om fastsetting av salgsverdien, se pkt. 2.3.

Er aksjene ervervet på grunnlag av opsjon, tegningsrett eller kjøpekontrakt, vil fordelen ved innløsning av denne være skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid, jf. sktl. § 5-14 tredje ledd og emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold». En ev. underpris på aksjene vil da ikke være skattepliktig etter reglene om erverv av aksjer til underpris.

Er ikke aksjene ervervet som følge av opsjon mv., må det vurderes konkret om det er innvunnet en fordel allerede ved aksjeervervet, eventuelt om det foreligger en fordel vunnet ved arbeid ved realisasjon av aksjene.

Om rettspraksis, se

– HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Kruse Smith). (Ansatte betalte kr 10 for aksjer som ved ervervet hadde en beregnet verdi på kr 143. Underprisen (kr 133) var ikke innvunnet ved ervervet, siden de ansatte hadde plikt til å betale tilbake underprisen ved en senere innløsning. De ansatte fikk en vederlagsfri kreditt, ved at de fikk aksjonærrettigheter mot å betale en underpris.)
– HRD i Utv. 2000/1537 (Rt. 2000/1739) (Pre Finans). (Ansatte skulle erverve aksjer finansiert med lån. Aksjene kunne selges når som helst og hovedaksjonærene hadde plikt til å kjøpe dem. Gjelden skulle slettes ved tilbakelevering av aksjene. Aksjegevinsten ble ansett som en fordel vunnet ved arbeid.)
– HRD i Utv. 2010/1285 (Rt. 2010/999) (First Securities ASA). (Tidligere ansatte i et verdipapirforetak stiftet et nytt selskap. I ansettelsesavtalen ble stifterne underlagt en oppsigelsestid på hhv. tre og ett år og en karensklausul. På stiftelsestidspunktet hadde selskapet ingen formell verdi ut over tegningskursen. Den reelle verdien bestod av de inntekter som kunne forventes flere måneder senere, og i en inntektsstrøm som i stor grad ville være avhengig av de ansattes arbeidsinnsats. Verdistigning på aksjene grunnet et forventet oppkjøp noen uker etter stiftelsen var ikke innvunnet på stiftelsestidspunktet. Siden ligningsvedtaket bygget på at fordelen var innvunnet ved ervervet av aksjene, kunne domstolene ikke ta stilling til om aksjegevinsten var skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid.)
– LRD (Gulating) 25. januar 2012 i Utv. 2012/165. (I forbindelse med kapitalforhøyelse i et investeringsselskap kjøpte skattyter aksjer til underkurs. Lagmannsrettens flertall kom til at det dreide seg om en gavelignende disposisjon fra de andre innskyterne og ikke en fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1, jf. § 5-10.)
– LRD (Borgarting) 29. april 2013 i Utv. 2013/999. (Fordel ved kjøp av aksjer til underkurs i forbindelse med en virksomhetsoverdragelse var ikke å anse som fordel vunnet ved arbeid.)

Om tidfesting av fordel ved erverv av aksjer til underpris, se pkt. 3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.2 Realisasjon

Om inngangsverdi og skatteplikt for gevinst ved realisasjon av slike aksjer mv. ervervet i arbeidsforhold, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.7.

2 Unntak

2.1 Skattefritak

Fordel ved at aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) mottas som gave fra arbeidsgiver eller kjøpes til underkurs, kan bli skattefri inntil visse beløpsgrenser etter reglene om skattefritak for visse naturalytelser, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 2. Skattefritaket omfatter bare naturalytelser og gis således ikke anvendelse på tilfeller der ansatte erverver aksjer fra andre mot en refusjon fra arbeidsgiver.

Får skattyter aksjer mv. utover det som er skattefritt etter reglene om gaver i arbeidsforhold, kan den skattepliktige fordelen for overskytende verdi reduseres etter reglene nedenfor.

2.2 Reduksjon av fordelen

2.2.1 Generelt

Har ansatte i et aksjeselskap fått tilbud om erverv av aksjer i selskapet etter en generell ordning i bedriften, settes fordelen til differansen mellom antatt salgsverdi redusert med 20 %, og det den ansatte har betalt for aksjen. Reduksjonen i den skattepliktige fordelen kan ikke overstige kr 1500 per år for hver person. Se sktl. § 5-14 første ledd bokstav a.

Regelen ovenfor gjelder også når aksjen er ervervet ved innløsning av opsjon eller tegningsrett i arbeidsforhold, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

Regelen gjelder tilsvarende for pensjonister som har vært ansatt i vedkommende selskap.

Styremedlemmer som ikke også er ansatt, omfattes ikke av regelen.

2.2.2 Nærmere om kravet til en generell ordning

For å bli godtatt som en generell ordning må tilbudet om aksjeerverv i utgangspunktet gis til alle ansatte i vedkommende selskap. Skal tilbudet også omfatte pensjonister, må det i utgangspunktet omfatte alle pensjonistene.

Bedriften kan i en generell ordning kreve at ansatte har vært i bedriften en viss tid og at aksjene, i rimelig utstrekning, fordeles i forhold til ansiennitet. Kravet om en generell ordning er ikke til hinder for at de ansatte får tegne aksjer proporsjonalt med lønnens størrelse, se FIN 14. november 1985 i Utv. 1985/674.

2.2.3 Konsern

Ordningen gjelder også når ansatte i datterselskap erverver aksjer i morselskap i konsern, se sktl. § 5-14 første ledd bokstav b. Som morselskap anses selskap som eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, og som har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Regelen gjelder også ved erverv av aksjer i et utenlandsk morselskap.

2.2.4 Flere kjøp i året

Har det funnet sted flere aksjeerverv til underkurs i løpet av inntektsåret, blir beregningsgrunnlaget for 20 %-reduksjonen summen av aksjenes salgsverdi på de forskjellige ervervstidspunktene.

Beløpsbegrensningen på kr 1500 gjelder den totale fordelen som kan oppnås skattefritt i løpet av ett inntektsår. Dette gjelder enten det er flere erverv hos samme arbeidsgiver eller erverv hos flere arbeidsgivere.

2.2.5 Ektefeller

Beløpsgrensen på kr 1500 gjelder for hver ektefelle, forutsatt at begge er ansatt.

2.3 Fastsetting av salgsverdi

2.3.1 Børsnoterte aksjer

For børsnoterte aksjer vil normalt salgsverdien være kursverdien på tidspunktet aksjene erverves, se nedenfor.

2.3.2 Ikke-børsnoterte aksjer

Utgangspunktet er at aksjene skal verdsettes til antatt salgsverdi. Har det i tiden rundt ervervstidspunktet vært foretatt reelt salg av denne type aksjer, vil prisen som er oppnådd ved slikt salg som oftest kunne anses som et mål på omsetningsverdien. Kan ikke salgsverdien med rimelig sikkerhet fastsettes på annen måte, settes salgsverdien til notering på meglerliste eller aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 5-14-1.

2.3.3 Aksjer med rådighetsbegrensninger

Har aksjene rådighetsbegrensninger, som for eksempel forbud mot salg innen en viss tid, kan det tas hensyn til dette ved verdivurderingen. Verdien skal settes til den verdien aksjene antas å ha med rådighetsbegrensningen, se f.eks. LRD 4. oktober 2004 i Utv. 2004/1083.

3 Tidfesting av inntektsføring

Fordelen ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs skal føres til inntekt det året aksjene mottas eller det tidligere året aksjene kunne vært mottatt (kontantprinsippet).

Aksjene anses mottatt på det tidspunktet den ansatte blir eier, og dermed får råderett over eller rettigheter etter aksjene. Se nærmere i emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.1.3.

4 Lønnsrapportering mv.

Fordelen ved kjøp av aksjer til underkurs er en trekkpliktig naturalytelse som inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, og skal innrapporteres.

Aksjer – formue

– *Sktl. § 2-36 første ledd, § 4-12, § 4-13 og § 4-51.*
– *FSFIN § 4-12.*

1 Generelt

1.1 Hovedregel

Aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) og andeler i norske og utenlandske selskaper og sammenslutninger som er egne skattesubjekter, er som hovedregel skattepliktig formue hos de eierne som etter sktl. kapittel 2 er pliktig til å betale formuesskatt. Dette gjelder også aksjer mv. i selskaper og sammenslutninger som er fritatt for skattlegging. Om hvem som er pliktig til å svare formuesskatt, se emnet «Formue».

Om hvilken kommune det skal svares formuesskatt til, se emnet «Skattestedet».

Om formuesbeskatning ved verdipapirlån, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

1.2 Unntak

1.2.1 Andeler i samvirkeforetak

Andeler i samvirkeforetak skal i samsvar med praksis ikke skattlegges som formue hos andelseierne. Formuen skattlegges ved ligningen av samvirkeforetaket.

1.2.2 Utenlandske aksjonærer

Utenlandske aksjonærer er fritatt for formuesskatt av aksjer i norske selskaper, med mindre aksjen er eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge, se sktl. § 2-3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Hvem anses som eier

Formuesverdien av aksjer lignes hos den virkelige eieren av aksjene. Normalt vil dette være den som er registrert som eier i selskapets aksjeeierbok, eventuelt i verdipapirregister (VPS), jf. asl./asal. kap. 4, del II. Om hvem som skal anses som eier i spesielle tilfeller, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.1.3.

Er det i aksjonæroppgave innsendt til ligningsmyndighetene enten fra VPS eller aksjeselskapet selv, oppført en annen eier enn den virkelige eieren, skal den som er oppført som eier lignes som eier av aksjene eller egenkapitalbeviset (grunnfondsbeviset) dersom feilen skyldes at noen har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksjen eller egenkapitalbeviset (grunnfondsbeviset) er realisert. Dette gjelder likevel ikke dersom den oppførte eieren kan påvise hvem som er den virkelige eieren. Se sktl. § 4-51.

3 Fastsetting av formuesverdi

3.1 Andeler i verdipapirfond

Om verdsetting av andeler i verdipapirfond, se emnet «Verdipapirfond».

3.2 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Verdien av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) fastsettes til kursverdien ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret). Er kursen på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) ikke notert eller kjent, fastsettes formuesverdien til antatt salgsverdi, se sktl. § 4-12 femte ledd.

3.3 Børsnoterte aksjer

Aksjer i børsnoterte selskaper verdsettes ved formuesligningen i alminnelighet til kursverdien 1. januar i ligningsåret, se sktl. § 4-12 første ledd. Er selskapet notert både på norsk og utenlandsk børs, brukes den norske kursverdien.

Dersom børsnotering er suspendert ved årsskiftet, verdsettes aksjene på samme måte som ikke-børsnoterte aksjer. Verdien fastsettes i disse tilfellene på grunnlag av selskapets formue ved inntektsårets utgang, se pkt. 4.4.5.

3.4 Aksjer notert på Oslo Axess

Aksjer notert på Oslo Axess regnes som børsnoterte aksjer. Se pkt. 3.3.

3.5 Aksjer notert på OTC-liste

Aksjer notert på OTC-listen (utarbeidet av Norges Fondsmeglerforbund) regnes ikke som børsnoterte aksjer.

4 Fastsetting av formuesverdi for aksjer i ikke-børsnoterte selskap

4.1 Generelt

Ligningsmyndighetene skal i forbindelse med ligningen av ikke-børsnoterte aksjeselskap hjemmehørende i Norge, fastsette formuesverdien av aksjene ved inntektsårets utgang. Denne verdien skal som hovedregel brukes ved formuesligningen av aksjonærene det påfølgende inntektsåret, jf. sktl. § 4-12 annet ledd. Dette gjelder også aksjer i selskaper som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-32. Aksjeselskapet har plikt til å opplyse om aksjenes formuesverdi, jf. lignl. § 5-7 nr. 1 bokstav c. Ved ligning av et ikke-børsnotert aksjeselskap i stiftelsesåret skal det på vanlig måte fastsettes en aksjeverdi ved utgangen av året til bruk hos aksjonærene ved utgangen av året etter stiftelsesåret, jf. sktl. § 4-13 første ledd.

Framgangsmåten ved beregning av skattemessig formuesverdi for aksjer i norsk ikke-børsnotert aksjeselskap er regulert i FSFIN § 4-12.

Selskapets skattemessige formuesverdi til fordeling på aksjene er den samlede nettoformuen. Ved fastsettingen av selskapsformuen tas med alle selskapets eiendeler som ikke er spesielt unntatt i forskriften. Skattelovens regler om verdsetting av eiendeler og gjeld, se emnene «Formue» og «Gjeld», legges til grunn med visse unntak, se nedenfor. Nettoformuen kan ikke settes lavere enn null.

Forretningsverdi (goodwill) skal ikke medregnes.

Selskapets utenlandske formue medregnes. Det skal ikke foretas noen gjeldsfordeling mellom Norge og utlandet.

4.2 Aksjer i andre ikke-børsnoterte selskaper

Eier selskapet aksjer i andre norske ikke-børsnoterte selskaper, skal en bruke verdien av aksjene i de andre selskapene ved fastsetting av samlet formue i det aksjeeiende selskapet. Den verdien som skal brukes, er verdien av aksjene i det andre selskapet på samme tidspunkt som aksjene i det aksjeeiende selskap skal verdsettes, dvs. utgangen av inntektsåret for det aksjeeiende selskapet (ikke inntektsårets begynnelse slik som ved formuesbeskatningen av aksjonærene).

Eksempel

En personlig skattyter eier 100 % av aksjene i det ikke-børsnoterte aksjeselskapet AS A, som igjen eier 100 % av AS B, som igjen eier 100 % av AS C. Ved formuesbeskatningen for inntektsåret år 1 som er 1. januar år 2 (ligningsåret), skal som utgangspunkt verdien i AS A per 1. januar år 1 legges til grunn. Ved verdsettingen av AS B og AS C som inngår i verdien av aksjene i AS A per 1. januar år 1, legges til grunn verdien per 1. januar år 1. Dersom det er foretatt relevante endringer i kapitalen i AS A i løpet av året, skal verdien på aksjene settes til verdien per 1. januar år 2. I et slikt tilfelle skal verdien av AS B og AS C per 1. januar år 2 legges til grunn. Dersom endringen i kapitalen er foretatt i AS B eller AS C og det ikke er foretatt relevante endringer i kapitalen i AS A, fastsettes verdien av AS A, AS B og AS C per 1. januar år 1.

Aksjer mv. som selskapet eier i norske ikke-børsnoterte selskaper må derfor verdsettes skjønnsmessig dersom de skattemessige formuesverdiene ikke er fastsatt på det tidspunktet aksjene skal tas med i eierselskapets formue. Ved skjønnet kan det tas utgangspunkt i den sist fastsatte formuesverdien på aksjene. I konsernforhold skal selskaper med negativ formuesverdi verdsettes til kr 0. Det medfører at hvis et konsern består av selskaper med både positiv og negativ formuesverdi, skal selskapsformuen i morselskapet tillegges morselskapets andel av selskapsformuene i de av datterselskapene som har positiv selskapsformue, men ikke reduseres med negativ formue i øvrige datterselskaper.

Den fastsatte selskapsformuen fordeles på aksjene i forhold til deres pålydende på det tidspunktet verdsettingen gjelder for. Egne aksjer som selskapet har på dette tidspunktet ses det bort fra ved fordelingen. Det ses videre bort fra krysseide aksjer i konsern.

Den enkelte aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av selskapsformuen i selskapet ved utgangen av inntektsåret (1. januar i ligningsåret).

4.3 Formelle regler

Ikke-børsnotert aksjeselskap skal sette fram påstand om verdien av selskapets aksjer ved utgangen av inntektsåret i sin selvangivelse. Dette gjelder også nystiftet selskap i stiftelsesåret, og selskaper som er skattefrie etter sktl. § 2-32. Nærmere om denne fastsettingen, se pkt. 4.4.6.

Den verdien som blir fastsatt av ligningsmyndighetene meddeles aksjeselskapet på skatteoppgjøret. Selskapet skal varsles før aksjeverdien fastsettes til et høyere beløp enn selskapets forslag.

Selskapet kan klage over aksjeverdien innen 3 uker etter at melding om fastsettingen er kommet fram til selskapet. Aksjonæren har for øvrig vanlig klageadgang på sin ligning. Om behandling av klage, se emnet «Endringssak – klage».

4.4 Formuesligning av aksjonærene

4.4.1 Hovedregel, generelt

Aksjonærer i norske ikke-børsnoterte aksjeselskaper formuesbeskattes for de aksjene de eier ved inntektsårets utgang. Dette gjelder også aksjer i selskaper som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-32.

Verdien som skal brukes er som hovedregel aksjenes andel av den skattemessige formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse (1. januar i året forut for ligningsåret), jf. sktl. § 4-12 annet ledd. Er selskapet gått konkurs i løpet av inntektsåret, anses de tidligere aksjonærene ikke å eie aksjer ved inntektsårets utgang. Det samme gjelder om selskapet er oppløst før inntektsårets utgang.

4.4.2 Hovedregel, splitt eller spleis med uendret størrelse av aksjekapitalen

Er aksjene i norske ikke-børsnoterte selskaper splittet eller spleiset i løpet av inntektsåret, uten at aksjekapitalen i selskapet er endret, skal aksjenes andel av formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse legges til grunn ved formuesligningen av aksjonærene ved inntektsårets utgang. Så langt er dette i samsvar med hovedregelen ovenfor, jf. sktl. § 4-12 annet ledd. Imidlertid må aksjonæren fordele denne formuesverdien på det nye antallet aksjer han eier i selskapet ved utgangen av inntektsåret, dvs. etter splittingen eller spleisingen, se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 4.4.1 (side 30/31).

4.4.3 Hovedregel, forhøyelse eller nedsettelse av aksjekapitalen uten inn eller utbetaling

Når et ikke-børsnotert selskap forhøyer eller setter ned aksjekapitalen i løpet av inntektsåret uten inn- eller utbetaling fra/til aksjonærene, skal aksjenes andel av formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse legges til grunn ved formuesbeskatningen av aksjonærene ved inntektsårets utgang.

Er antall aksjer i selskapet ikke økt eller redusert i forbindelse med endringen i aksjekapitalen, vil formuesbeskatning skje i samsvar med den generelle hovedregelen ovenfor upåvirket av endringen i aksjekapital.

Er antall aksjer økt eller redusert i forbindelse med forhøyelsen/nedsettelsen, skal denne formuesverdien fordeles på det nye antallet aksjer i selskapet ved utgangen av inntektsåret dvs. etter økningen eller reduksjonen av antall aksjer.

4.4.4 Hovedregel, innfusjonering av datterselskap i morselskap og fusjon mellom datterselskaper i inntektsåret

Innfusjonering av datterselskap i morselskap, medfører i utgangspunktet ingen kapitalendringer i morselskapet. Det samme gjelder for morselskapet i de tilfellene hvor to eller flere datterselskaper fusjonerer med hverandre. I slike tilfeller skal verdien av aksjene per 1. januar i inntektsåret brukes ved formuesbeskatningen av aksjonærene i morselskapet ved inntektsårets utgang.

4.4.5 Unntak, tilfeller hvor formuesverdien ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret) skal brukes

Formuesverdien av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper skal settes til aksjenes andel av formuesverdien i selskapet ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret) når minst ett av tilfellene nedenfor har skjedd i løpet av inntektsåret:

- Aksjekapitalen i selskapet er forhøyet eller satt ned, og det er foretatt innbetaling til selskapet fra aksjonærene eller utbetaling fra selskapet til aksjonærene. Dette gjelder i utgangspunktet også ved fisjon og fusjon når selskapet ikke er nystiftet. Om nystiftet selskap ved fusjon/fisjon, se pkt. 4.4.6. Om formuesverdien av aksjene i morselskapet i år hvor datterselskap er innfusjonert i morselskapet eller hvor datterselskaper har fusjonert, se pkt. 4.4.4.
- Selskapet har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen. Dette kan for eksempel være aktuelt ved fusjon av morselskap inn i ett datterselskap hvor datterselskapet ved fusjonen erverver egne aksjer.

– Aksjeselskapet er stiftet i løpet av inntektsåret ved overgang fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se pkt. 4.4.7.
– Aksjene er strøket fra notering på børs.

Se sktl. § 4-13 første og annet ledd.

Formuesverdien på aksjene vil i slike tilfeller bli fastsatt av ligningsmyndighetene ved ligningen av aksjeselskapet for det samme inntektsåret som verdien skal brukes ved ligningen av aksjonærene. I disse tilfellene vil samme formuesverdi normalt bli lagt til grunn også for det etterfølgende året (to år på rad) som verdi på aksjene ved ligningen av aksjonæren, med mindre etterfølgende forhold tilsier noe annet.

4.4.6 Nystiftet aksjeselskap, hovedregel

Er et norsk ikke-børsnotert aksjeselskap stiftet i løpet av inntektsåret, skal verdien av aksjene som hovedregel settes til summen av den enkelte aksjes pålydende beløp og tilhørende andel av overkurs ved stiftelsesårets utgang, jf. sktl. § 4-13 første ledd. Dette gjelder også når det er foretatt kapitalforhøyelse med innbetaling fra aksjonærene i stiftelsesåret, se FIN 25. juli 2002 i Utv. 2002/1112. Det samme gjelder for aksjeselskaper som er stiftet ved fisjon eller fusjon, se FIN 17. november 2000 i Utv. 2000/1687.

Ved fisjon, og ved fusjon med utstedelse av vederlagsaksjer, er det den regnskapsmessige behandlingen av fisjonen eller fusjonen som bestemmer hva som utgjør aksjekapital og overkurs i det nystiftede selskapet.

Ved fisjon som gjennomføres etter transaksjonsprinsippet, tilsvarer aksjekapital og overkurs til sammen virkelig verdi av de gjenstander som skytes inn ved fisjonen. Gjennomføres fisjonen etter kontinuitetsprinsippet, tilsvarer aksjekapital og overkurs i det nystiftede selskapet reduksjonen av aksjekapital og overkurs i det overdragende selskapet.

Ved fusjon med utstedelse av vederlagsaksjer i det overtakende selskapet, og som gjennomføres etter transaksjonsprinsippet, vil økningen av aksjekapital og overkurs tilsvare markedsverdien av det overdratte selskapet. Gjennomføres fusjonen etter kontinuitetsprinsippet, vil økningen i aksjekapital og overkurs maksimalt tilsvare summen av bundet og fri egenkapital i det overdratte selskapet.

Formuesverdien som aksjonærene lignes for per utgangen av stiftelsesåret skal ikke påvirkes av selskapets resultat i stiftelsesåret.

Eksempel

Er aksjenes pålydende kr 100 000 og overkurs kr 200 000, blir verdien av aksjene kr 300 000.

(Ved ligning av aksjeselskapet i stiftelsesåret skal det på vanlig måte fastsettes en aksjeverdi på grunnlag av formuesverdien i selskapet ved utgangen av stiftelsesåret til bruk for formuesbeskatningen av aksjonærene ved utgangen av året etter stiftelsesåret.)

4.4.7 Nystiftet aksjeselskap, unntak for aksjeselskap stiftet ved omdanning

Er stiftelsen av et norsk ikke-børsnotert aksjeselskap skjedd ved overgang fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, skal aksjene i stiftelsesåret verdsettes til andel av formuesverdien i selskapet ved utgangen av inntektsåret (1. januar i ligningsåret), i stedet for verdsetting til pålydende og andel av overkurs, jf. sktl. § 4-13 første ledd annet punktum. Dette gjelder også om omdanningen ikke gjennomføres etter reglene om skattefri omdanning. Denne verdien vil bli fastsatt ved ligningen av aksjeselskapet for det samme inntektsåret som verdien skal brukes ved ligningen av aksjonærene. I disse tilfellene vil samme formuesverdi normalt bli lagt til grunn også for det etterfølgende år (to år på rad) som verdi på aksjene ved ligningen av aksjonæren, med mindre etterfølgende forhold tilsier noe annet.

Regelen i sktl. § 4-13 første ledd annet punktum om verdsetting hos aksjonær til andel av formuesverdien i selskapet ved utgangen av inntektsåret, gjelder ikke for aksjer i nystiftet selskap stiftet ved annen type omdanning. Således vil regelen ikke gjelde for selskap som er nystiftet i forbindelse med fisjon eller fusjon. I slike tilfeller fastsettes

verdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs etter hovedregelen i sktl. § 4-13 første ledd første punktum, se FIN 17. november 2000 i Utv. 2000/1687.

4.5 Formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til aksjenes antatte omsetningsverdi ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret), se sktl. § 4-12 tredje ledd.

Har det ikke funnet sted noen omsetning av aksjene under slike forhold at det er grunn til å tro at vederlaget gir uttrykk for aksjenes reelle omsetningsverdi, må en bygge på tilgjengelige opplysninger om det utenlandske selskapet. Den norske aksjonæren plikter i tilfelle å skaffe til veie et tilstrekkelig opplysningsgrunnlag, se lignl. § 4-1.

Skattyteren kan i medhold av sktl. § 4-12 tredje ledd annet punktum kreve at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes etter sktl. § 4-12 annet ledd, jf. § 4-13, dvs. etter samme regler og verdsetting som for aksjer i ikke-børsnoterte norske selskaper, jf. sktl. § 4-12 tredje ledd, se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 5.7.2 side 33. Dette medfører for eksempel at formuesverdien for aksjene skal baseres på selskapets formuesverdier ved inntektsårets inngang og at forretningsverdi (goodwill) ikke skal være med i formuesverdien.

Forutsetningen for verdsetting etter forholdsmessig andel av selskapets samlede formuesverdier, er at skattyteren kan sannsynliggjøre selskapets samlede skattemessige formuesverdi, jf. sktl. § 4-12 tredje ledd annet punktum. Verdsettingen av formuesobjekter i det utenlandske selskapet skal følge de norske skattereglene for slik verdsetting. Om verdsetting av fast eiendom mv. i utlandet, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 2.1.1.

Videre må skattyteren kunne sannsynliggjøre fordelingen av den samlede formuesverdien på selskapets aksjer.

Skattekontoret som ligner aksjonæren skal foreta verdsettingen, jf. FSFIN § 4-12-5 annet ledd annet punktum.

5 Det elektroniske aksjonærregisteret

5.1 Generelt

Det er for norske aksjeselskaper og utenlandske selskaper notert på Oslo Børs etablert et elektronisk aksjonærregister for ligningsformål i skatteetatens regi. Aksjonærregisteret inneholder opplysninger om sentrale elementer i aksjers inngangsverdi og inneholder således viktig informasjon for aksjonærene.

5.2 Aksjeoppgave

Alle aksjonærer som er registrert i aksjonærregisteret vil hvert år få tilsendt oppgaven «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088). For personlige aksjonærer inneholder oppgaven en oversikt over beholdning av aksjer, ligningsverdi, siste års utbytte, skjermingsgrunnlag, skjermingsfradrag, inngangsverdi, samt forslag til beregning av gevinst/tap ved eventuell realisasjon. Oppgaven som sendes selskapsaksjonærer viser bare beholdning, mottatt utbytte og opplysninger om hva som er realisert. Denne oppgaven viser ikke skattepliktige beløp.

6 Taushetsplikt

Aksjeverdien i ikke-børsnoterte selskaper er underlagt taushetsplikt, se emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.5.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Aksjer – realisasjon

- *Sktl. § 2-5 første ledd bokstav b, § 2-38, § 5-1 annet ledd, § 5-30 første og annet ledd, § 6-2 første ledd, § 9-2 første ledd bokstav h, § 9-4, § 10-30 til § 10-37 og § 19-2 første ledd bokstav a, annet ledd bokstav a og tredje ledd bokstav e.*
- *Tidligere overgangsregel E til sktl. § 2-38.*
- *FSFIN § 10-32 og § 10-68.*

1 Innledning

1.1 Hva behandles nedenfor

Nedenfor behandles de tilfellene hvor skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge realiserer aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge. Om slike skattytere som realiserer aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 6.1. Om skattytere som er bosatt/hjemmehørende i utlandet og realiserer aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 6.2. Om skatteplikt etter sktl. § 10-70 for latent aksjegevinst ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

1.2 Generelt

I utgangspunktet er

- gevinst ved realisasjon av aksjer mv. skattepliktig, og
- tap ved realisasjon av aksjer mv. fradragsberettiget.

For selskaper som omfattes av sktl. § 2-38 er det omfattende fritak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. (fritaksmetoden). I slike tilfeller er det normalt heller ikke fradragsrett for tap. Videre omfatter fritaksmetoden visse selskapers uttak av aksjer mv., se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Fritaksmetoden omfatter også realisasjon og uttak av finansielle instrumenter hvor det underliggende objektet er eierandel i visse selskaper. Dette vil gjelde for eksempel tegningsretter og aksjeopsjoner.

Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

Om behandlingen av aksjegevinster mv. og -tap for deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden»pkt. 4.1.

I den utstrekning gevinst ved realisasjon av aksje mv. er skattepliktig, se nedenfor, skattlegges gevinsten som alminnelig inntekt. Dersom en gevinst ved realisasjonen ville vært skattepliktig, er det som hovedregel fradragsrett for tap i alminnelig inntekt, se sktl. § 10-31 første og annet ledd. Eventuell skatteplikt/fradragsrett er uavhengig av hvor lenge skattyter har eid aksjene, og uavhengig av om skattyter har ervervet aksjene ved arv eller om de er eid i eller utenfor virksomhet.

Om realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

Nærmere om realisasjonsbegrepet som innvinnings-/oppofrelseskriterium, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

1.3 Fradragsrett for kostnader vedrørende aksjer mv.

Kostnader i forbindelse med erverv av aksje tillegges aksjens inngangsverdi, og kommer til fradrag i skattepliktig gevinst eller øker fradragsberettiget tap. Se nærmere omtale i pkt. 6.3.

Realisasjonskostnader reduserer aksjens utgangsverdi, og kommer til fradrag ved gevinst/tapsberegningen ved skattepliktige realisasjoner.

Om fradrag for andre kostnader vedrørende aksjer, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.5 og emnet «Verdipapirer», pkt. 4. Om sjablongmessig inntektsføring av 3 % av utdelt utbytte, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på aksjer

2.1 Personer bosatt i Norge

2.1.1 Hovedregel

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge, har som hovedregel skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. i norske og utenlandske selskaper, se sktl. § 10-31.

For personer gjelder skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. etter sktl. § 10-30 for

- aksjer i norsk eller utenlandsk selskap
- andel i norsk eller utenlandsk aksjefond eller obligasjonsfond
- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak
- tegningsrett/tildelingsbevis i norsk eller utenlandsk selskap

2.1.2 Unntak, andel/aksje i boligselskap

Skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved realisasjon av aksje mv. etter reglene i sktl. kapittel 10 gjelder ikke ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3 annet ledd, se sktl. § 10-30 første ledd og emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne». Om gevinstbeskatning på slike andeler/aksjer, se emnet «Bolig – realisasjon».

2.1.3 Unntak, individuell pensjonsavtale etter skatteloven

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med den tidligere ordningen om IPA eller någjeldende ordning om individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS), se sktl. § 10-30 tredje ledd. Se for øvrig emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)».

Nytt for 2016

Fra 2016 er bestemmelsen som sto i sktl. § 10-30 tredje ledd tatt inn i sktl. § 10-20 åttende ledd.

2.1.4 Unntak, innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, se sktl. § 10-30 tredje ledd. Se for øvrig emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

2.1.5 Unntak, skatteavtale

Det kan i skatteavtale være særregler som unntar gevinst ved realisasjon av aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i utlandet fra skatteplikt til Norge. I slike tilfeller vil det heller ikke være fradragsrett for tap, jf. sktl. § 9-4 annet ledd. Se for øvrig emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 6.3.

2.2 Personer bosatt i utlandet

I utgangspunktet er person bosatt i utlandet ikke skattepliktig til Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. I visse tilfeller kan likevel utenlandske personlige skattytere være skattepliktige til Norge for gevinst/ha fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv., se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 6.2.

2.3 Selskap som er eget skattesubjekt og hjemmehørende i Norge

Den formelle hovedregelen i sktl. § 2-2 sjette ledd er at selskaper, innretninger mv. hjemmehørende i Norge har skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, andeler mv. Om hva slags aksjer, andeler mv. dette gjelder, se pkt. 2.1.

For selskaper som omfattes av sktl. § 2-38, er det imidlertid omfattende fritak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. (fritaksmetoden), se sktl. § 2-38. I slike tilfeller er det normalt heller ikke fradragsrett for tap. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

3 Klassifisering av transaksjoner/disposisjoner

3.1 Realisasjon

Om hva som er realisasjon, se nedenfor og emnet «Realisasjonsbegrepet».

3.2 Fusjon/fisjon

Om overdragelse av aksjer ved fusjon/fisjon, se emnene om fusjon og fisjon.

3.3 Særlig om kjøp og salg innenfor samme eierinteresser

Det foreligger realisasjon selv om en selger etter et salg har i behold en indirekte eierinteresse gjennom et annet selskap, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro ASA). F.eks. anses det som realisasjon at aksjer selges til et aksjeselskap som er heleid av selgeren. Transaksjonen kan imidlertid rammes av de ulovfestede reglene om tilsidesettelse, se emnet «Tilsidesettelse».

Om et tilfelle der salg av aksjer i et datterselskap til et annet heleid datterselskap ble etterfulgt av en på forhånd bestemt fusjon av datterselskapene, med den konsekvens at salget av aksjene ikke ble ansett som en realisasjon (direkte eie både før og etter transaksjonsrekken), se HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse, senere Nordea Bank Norge). (Aksjesalgene ble av retten ansett som en fullstendig integrert del av fusjonsprosessen. Eierinteressen ble ikke ansett for å være oppgitt.)

3.4 Særlig om kjøp og salg av «egne aksjer»

3.4.1 Generelt

Med «egne aksjer» menes aksjer i det aksjeselskapet/allmennaksjeselskapet som kjøper eller selger aksjene. Etter asl. § 9-2 kan et aksjeselskap erverve aksjer i seg selv og bli sittende med dem, såfremt aksjekapitalen med fradrag av det samlede pålydende av beholdningen av «egne aksjer» etter ervervet ikke blir mindre enn minste tillatte aksjekapital etter asl. § 3-1 første ledd. For allmennaksjeselskap følger det av asal. § 9-2 at selskapet kan erverve egne aksjer dersom den samlede pålydende verdi av egne aksjer etter ervervet ikke overstiger 10 prosent av aksjekapitalen, og aksjekapitalen etter fradrag for egne aksjer ikke blir mindre enn minste tillatte aksjekapital etter asal. § 3-1 første ledd.

Slikt kjøp og salg av «egne aksjer» har reelt samme virkninger som innløsning og nyutstedelse av aksjer. Formelt er det den forskjellen at ved kjøp og salg blir aksjekapitalen ikke skrevet ned eller opp slik som ved innløsning eller nyutstedelse. «Egne aksjer» består derfor formelt mens aksjeselskapet eier dem.

3.4.2 Aksjonærers salg av aksjer til selskapet («egne aksjer»)

Aksjonærers salg av «egne aksjer» til selskapet, behandles i utgangspunktet som en vanlig realisasjon.

Hvis aksjonæren bare selger en del av aksjene sine i selskapet, må det på samme måte som ved innløsning vurderes konkret om, og i hvilken utstrekning, skattyter har redusert sin eierposisjon i selskapet slik at det foreligger en realisasjon. Om tilsvarende vurdering ved innløsning, se pkt. 3.5.3.

3.4.3 Selskapets salg av «egne aksjer»

Selskapets salg av egne aksjer, behandles i utgangspunktet som en vanlig realisasjon. Se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399.

3.4.4 Særlig om overføring av «egne aksjer» uten vederlag

Et aksjeselskaps overføring til aksjonærer av «egne aksjer» uten vederlag, vil ikke være en realisasjon. Hvis utdelingen skjer til samtlige aksjonærer i samme forhold som de eier aksjer fra før, foreligger det heller ikke noen utbytteutdeling. Deles det ut aksjer til

aksjonærene i et annet forhold enn de tidligere eierandelene, foreligger det en utbytteutdeling, se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399. Fritaksmetoden gjelder også ved selskapets uttak av «egne aksjer», jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a.

Om inngangsverdi for aksjonæren, se pkt. 6.11.

3.5 Innløsning av aksjer med nedsetting av aksjekapital, herunder likvidasjon av selskapet

3.5.1 Innløsning av enkeltaksje

Innløsning av en eller flere aksjer med tilsvarende nedskrivning av aksjekapitalen, omfattes som hovedregel av de alminnelige reglene om realisasjon, se sktl. § 10-37 annet ledd. Gevinstberegningen vil følge de alminnelige reglene, se nedenfor.

3.5.2 Innløsning eller sletting av selskapets «egne aksjer»

Innløsning eller sletting av selskapets «egne aksjer» anses ikke som realisasjon, se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399.

3.5.3 Innløsning av aksjer og nedskriving av aksjekapitalen uten endring av eierposisjon

Innløsning av aksjer uten at eierposisjonene i selskapet endres, anses ikke som realisasjon av aksjene. Dette gjelder hvor det foretas en forholdsmessig nedskrivning for samtlige aksjonærer, men slik at de lovbestemte minimumskravene til aksjekapital er i behold. For eksempel vil fire aksjonærer som til sammen eier alle aksjene, ikke anses å realisere noen aksjer hvis de innløser 10 % hver av sine aksjer. Utbetalinger til aksjonærene som går ut over tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, anses som en utdeling av utbytte fra selskapet og beskattes etter reglene om utbytte. Se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399 og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

3.5.4 Innløsning av aksjer som ikke skjer forholdsmessig

Innløsning av aksjer uten at innløsningen skjer forholdsmessig for samtlige aksjonærer, anses som en ordinær realisasjon for de aksjonærene som innløser sine aksjer, se FIN 10. mars 2006 i Utv. 2006/748. Dette gjelder også for de aksjonærene som ikke får forrykket sin eierposisjon ved innløsningen. Det vil også foreligge realisasjon for de aksjonærene som etter å ha innløst aksjer får økt sin eierandel etter innløsningen.

Eksempel

Et selskap har før innløsningen 90 aksjer, der aksjonærene A, B og C har 30 aksjer hver (m.a.o. 33,33 % hver). Det innløses så 30 aksjer, ved at A innløser 15, B innløser 5 og C innløser 10. A og B får da endret sin eierandel fra 33,33 % til hhv. 25 % for A og 41,67 % for B. C har uendret eierandel, med 33,33 %. Det skal foretas gevinst-/tapsberegning for alle aksjonærene for de aksjene som er realisert, også for C som ikke har fått endret sin eierandel.

3.5.5 Likvidasjon/oppløsning av selskapet

Hel likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap med innløsning aksjene, anses som realisasjon av aksjene, jf. sktl. § 10-37 første ledd. Utbetaling fra selskapet til aksjonærene som følge av oppløsningen av selskapet, behandles som vederlag for aksjene ved eventuell gevinst-/tapsberegning.

Et selskap som er under avvikling kan dele ut utbytte etter aksjelovene kapittel 8. Utdeling til aksjeeierne av annet enn utbytte kan først skje etter at kreditorvarselet er utløpt og forutsatt at selskapets forpliktelser er dekket. Ved vurderingen av om en utdeling som gjennomføres i avviklingsperioden skatterettslig skal anses som utbytte eller som likvidasjonsvederlag, legges det normalt avgjørende vekt på den selskapsrettslige behandlingen. Utdelinger i samsvar med aksjelovene kapittel 8 behandles som skattemessig utbytte, jf. sktl. § 10-11, mens utdelinger i samsvar med aksjelovene kapittel 16 behandles som likvidasjonsvederlag, jf. sktl. § 10-37. Aksjeselskap som likvideres (oppløses) er pålagt å levere Aksjonærregisteroppgave (RF-1086).

3.5.6 Nedskrivning av aksjekapitalen til null med etterfølgende oppskrivning

Ved nedskrivning av aksjekapitalen til null uten at aksjonæren tegner seg for nye aksjer i selskapet, anses aksjonæren å ha realisert sine aksjer, jf. sktl. § 10-37. Hvis en nedskrivning av aksjekapitalen til null etterfølges av en oppskrivning av aksjekapitalen ved at de tidligere aksjonærene tegner seg for en like stor andel av aksjene som de hadde tidligere, anses nedskrivningen ikke som realisasjon av aksjene, se HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Jordal Iversen). Hvis aksjonæren etter en slik nedskrivning til null og etterfølgende oppskrivning får redusert sin eierandel, anses den del av aksjene som ikke videreføres for å være realisert, se HRD i Utv. 2001/405 (Rt. 2001/170) (Espeland). De aksjonærene som får økt sin eierandel anses å ha ervervet en tilsvarende andel av aksjene.

Om inngangsverdi for aksjonæren, se pkt. 6.19.4.

3.6 Konkurs

Konkurs i selskapet regnes som realisasjon av aksjene med null i vederlag. Eventuelt fradragsberettiget tap hos aksjonærene tidfestes i det inntektsåret konkurs åpnes. Skattepliktig gevinst som skyldes f.eks. negativ inngangsverdi på grunn av tidligere negativ RISK, inntektsføres i det inntektsåret konkurs åpnes. Blir det utbetalt dividende vedrørende aksjene i et senere år, er det bruttobeløpet som eventuelt vil være skattepliktig.

Leveres boet tilbake til selskapet, legges det normalt til grunn at realisasjon ikke anses å ha funnet sted på tidspunktet for åpning av konkursen.

3.7 Opphør av selskapets skatteplikt til Norge

Opphør av selskapets skatteplikt til Norge innebærer at aksjene i selskapet anses å være realisert på det tidspunktet selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale med den annen stat, jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Om beskatning ved opphør av selskapets skatteplikt til Norge, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

4 Hvilke aksjer anses realisert

4.1 Generelt om FIFU-prinsippet

Etter sktl. § 10-36 gjelder det et FIFU-prinsipp for aksjer innenfor den enkelte aksjeklasse. Eier skattyteren flere aksjer i samme aksjeklasse i et selskap og bare realiserer noen av aksjene, skal aksjene som er ervervet først som hovedregel anses realisert først, jf. sktl. § 10-36 (først inn først ut – FIFU-prinsippet). Skattyter har som hovedregel ikke adgang til selv å velge hvilke aksjer som skal anses realisert. FIFU-prinsippet gjelder også for aksjer som overdras ved gave, jf. sktl. § 10-36 første ledd annet punktum.

Skattyter kan velge hvilke aksjer som skal anses realisert blant aksjer anskaffet samme dag.

Ved opprettelse av flere aksjeklasser kan skattyter velge hvilke aksjer som skal anses å tilhøre den enkelte aksjeklasse. Tilsvarende gjelder hvis noen aksjer innenfor en aksjeklasse skal overføres til en annen aksjeklasse. FIFU-prinsippet gjelder ikke ved slike endringer, se SKD 30. mars 2012 i Utv. 2012/500. Se også BFU 24/2013. (Samme aksjonær hadde tilnærmet like mange A-aksjer og B-aksjer. A-aksjer kunne omklassifiseres til B-aksjer og omvendt.)

Skattyter må holde rede på ervervstidspunktet for de enkelte aksjene og gi ligningsmyndighetene opplysninger om dette. Kan ikke skattyter dokumentere opplysningene på ligningsmyndighetenes oppfordring, anses aksjer med laveste inngangsverdi realisert først, jf. sktl. § 10-36 tredje ledd.

4.2 Spesielt om FIFU-prinsippet ved overføring mellom porteføljer i forsikringsselskaper og pensjonsforetak

Livsforsikringsselskapers og pensjonskassers overføring mellom kundeportefølje og selskapsportefølje av eierandeler og finansielle instrumenter som omfattes av sktl. § 2-38 annet ledd, er likestilt med realisasjon, jf. § 9-2 annet ledd bokstav b, se emnet «Realisasjonsbegrepet». For slike foretak skal FIFU-prinsippet gjelde for den enkelte

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

portefølje. Dette gjelder både ved overføringer mellom porteføljer og ved overføringer til tredjeperson som foretas 8. oktober 2012 eller senere, jf. sktl. § 10-36 fjerde ledd.

4.3 Ervervstidspunkt ved stiftelse og nyemisjon

Aksjer tegnet ved stiftelse anses ervervet ved undertegningen av stiftelsesdokumentet, jf. asl./asal. § 2-9. Det er på dette tidspunktet stifterne forplikter seg etter bestemmelsene i stiftelsesdokumentet. Manglende registrering i Foretaksregisteret etter asl./asal. § 2-18 kan imidlertid medføre at aksjetegningen faller bort. Aksjer tegnet ved kapitalforhøyelse i form av nyemisjon vil være ervervet på det tidspunktet kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, med mindre det følger av generalforsamlingens beslutning at aksjene gir rettigheter på et tidligere tidspunkt, jf. asl./asal. § 10-11.

4.4 Ervervstidspunkt for fondsaksjer

Ervervstidspunktet for fondsaksjer er når kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 10-22. Om fordeling av opprinnelig kostpris mellom stamaksje og fondsaksje, se pkt. 6.8.

4.5 Ervervstidspunkt ved skattefri fusjon og fisjon mv.

Ved skattefri fusjon/fisjon beholder aksjonærene sine opprinnelige ervervstidspunkt. Det samme gjelder for aksjer som er ervervet i samsvar med overgangsregel E til sktl. § 2-38. Har aksjonæren i det overdragende selskapet ervervet aksjene i flere puljer, må ervervstidspunktene overføres til aksjene han får i det overtakende selskapet. Bytteforholdet brukes som omregningsfaktor for å avgjøre hvor mange av aksjene i det overtakende selskapet som er ervervet på de ulike tidspunktene. Om fordeling av opprinnelig kostpris, se pkt. 6.12 flg.

4.6 Aksjer ervervet før 1992

I forhold til FIFU-prinsippet anses alle aksjer ervervet før 1. januar 1992 å være ervervet på samme dag, 1. januar 1992, jf. sktl. § 10-36 annet ledd. Har aksjer ervervet før dette tidspunktet ulik kostpris, står skattyter dermed fritt til å velge hvilke aksjer som skal anses realisert først. Disse aksjene må imidlertid anses realisert før aksjer ervervet etter 1. januar 1992.

5 Beregning av skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap

5.1 Generelt

Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer mv. settes til vederlaget (utgangsverdien) fratrukket aksjenes inngangsverdi, jf. sktl. § 10-32. For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt i samsvar med overgangsreglene, se nedenfor.

Eventuell ubenyttet skjerming som ikke er ført mot utbytte etter sktl. § 10-12, kan føres til fradrag i gevinst, jf. sktl. § 10-31 første ledd. Ubenyttet skjerming kan ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap. Om beregning av fradrag for skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.

Eventuelt resterende ubenyttet skjerming etter at fradrag for skjerming er ført mot utbytte og gevinst ved realisasjon, faller bort.

Er inngangsverdien negativ på grunn av negative RISK-beløp, blir gevinsten summen av vederlag og negativ inngangsverdi på realisasjonstidspunktet.

5.2 Begrensning av tapsfradrag

5.2.1 Oppregulert inngangsverdi per 1. januar 1992

I de tilfellene inngangsverdien er oppregulert 1. januar 1992 (for aksjer ervervet før 1. januar 1989) etter overgangsreglene til

- regnskapsmessig egenkapital
- godkjent takst

vil skattyter ikke kunne kreve fradrag for den delen av et tap som skyldes oppreguleringen ut over kostpris eller skattemessig formuesverdi per 1. januar 1992, se sktl. § 19-2 annet ledd. Tapsbegrensningen gjelder i forhold til hver enkelt aksje, se HRD i Utv.

2003/235 (Rt. 2003/82). Splitt eller spleis av aksjer vil ikke medføre at skattemessig gevinst eller tap som ellers ville foreligget forsvinner. Hvis aksjer som omfattes av tapsbegrensningsregelen er spleiset sammen med en annen aksje, skal tapsbegrensningsregelen fortsatt gjelde for den aksjen som har fått oppregulert inngangsverdi etter takst, se HRD i Utv. 2013/1207 (Rt. 2013/885).

Hvis bruk av regnskapsmessig egenkapital eller godkjent takst gir tap, og bruk av skattemessig formuesverdi eller historisk kostpris gir gevinst, settes gevinsten til null. Ervervskostnader inngår som en del av inngangsverdien, jf. sktl. § 10-32 annet ledd. Realisasjonskostnader reduserer utgangsverdien.

Skattyter kan kreve fradrag for hele tapet når inngangsverdien er satt til kostpris eller når oppregulert inngangsverdi er fastsatt med utgangspunkt i forholdsmessig andel av selskapets skattemessige formuesverdi den 1. januar 1992 (se nedenfor).

Eksempel

Aksjene i X AS er ervervet minst 3 år før 1. januar 1992, og har følgende verdier per aksje:

- *historisk kostpris, kr 50*
- *takst per 1. januar 1992, kr 100*
- *skattemessig formuesverdi 1. januar 1992, kr 80*
- *positivt RISK-beløp for perioden 1. januar 1993 til 1. januar 2006 er kr 27.*

Aksjene realiseres for kr 60.

(I eksempelet sees det bort fra ervervs- og realisasjonskostnader)

		Gevinst-/tapsberegning basert på følgende inngangsverdier:		
		Historisk kostpris	*Skattemessig formuesverdi per 1. jan. 1992*	*Takst per 1. jan. 1992*
	Utgangsverdi	*60*	*60*	*60*
÷	*Inngangsverdi*	*50*	*80*	*100*
÷	*RISK (sum eiertid)*	*27*	*27*	*27*
=	*Gevinst/tap (samtlige alternativ gir her tap)*	*-17*	*-47*	*-67*

Det tapet som fremkommer ved bruk av takstverdien som inngangsverdi på aksjen skal ikke komme til fradrag, fordi det bare kan gis fradrag for tap i den utstrekning realisasjonsvederlaget (60) er lavere enn den høyeste av skattemessig formuesverdi (80) og historisk kostpris (50) tillagt RISK (27). I dette tilfellet kan det derfor kreves fradrag for et tap på 47.

5.2.2 Tap ved gavesalg av aksjer

«Tap» som skyldes gaveelement ved gavesalg er ikke fradragsberettiget, se emnet «Tap». Selges en aksje mot et vederlag som tilsvarer den virkelige verdien (omsetningsverdien), anses aksjen for realisert. Dette gjelder selv om vederlaget er satt svært lavt eller til 0, jf. FIN 9. februar 1995 i Utv. 1995/474. Er vederlaget lavere enn omsetningsverdien (gavesalg) og er omsetningsverdien samtidig lavere enn inngangsverdien, eventuelt oppregulert til selskapets skattemessige formuesverdi (reelt tap), vil differansen mellom inngangsverdi og omsetningsverdi være fradragsberettiget. Skattyter må dokumentere at omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien, herunder oppregulert inngangsverdi.

Om et tilfelle ved salg av aksjer til antatt underpris som ikke inneholdt gavehensikt, se URD 21. januar 1998 (Indre Follo herredsrett) i Utv. 1998/707.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Inngangsverdi

6.1 Generelt

Aksjenes inngangsverdi skal som utgangspunkt settes til det beløpet skattyter har betalt for aksjen tillagt ervervskostnader, for eksempel kostnader til mekler. Dette utgangspunktet gjelder for aksjer som er ervervet fra og med 1. januar 2006.

For aksjer som er ervervet i 2005 og tidligere, skal inngangsverdien som utgangspunkt settes til aksjens historiske kostpris tillagt ervervskostnader, opp- eller nedregulert med RISK-beløp i skattyters eiertid.

For aksjer som kunne vært solgt skattefritt etter de reglene som gjaldt til og med 1991, kan skattyter ved gevinstberegningen velge å benytte oppregulert verdi i samsvar med overgangsreglene for 1992 som opprinnelig kostpris, se pkt. 7.

For aksjer ervervet ved arv eller gave fra og med 1. januar 2006, skal arvingen eller gavemottakeren tre inn i giverens inngangsverdi, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Følgende begivenheter inntruffet etter at aksjene er ervervet skal medføre korrigering av inngangsverdien

- tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller innbetalt overkurs, se pkt. 6.19
- tilbakebetaling av lån som tidligere har blitt skattlagt som utbytte på personlig aksjonærs hånd, se sktl. § 10-11 sjette ledd annet punktum og emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap»,pkt. 5
- tilbakebetaling av skattlagt ulovlig utbytte, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 6.4.3
- forhøyelse av aksjekapitalen ved innbetaling og oppskriving av pålydende som følge av innbetalingen, se pkt. 6.21
- innløsning av aksjer uten at disse anses realisert i skattemessig sammenheng, se pkt. 3.5 og pkt. 6.19
- omfordeling av inngangsverdi ved utstedelse av fondsaksjer, fusjon, fisjon, splitt og spleis, jf. sktl. § 10-34 og nedenfor

For aksjer ervervet før 1992 kan i tillegg følgende begivenheter medføre reduksjon av inngangsverdien

- avregning av negativ saldo etter overgangsreglene i forbindelse med skattereformen av 1992, se pkt. 6.2.6
- nedskrivning med betinget avsatt gevinst for næringsaksjer etter reglene som gjaldt før 1992

6.2 Inngangsverdi for aksjer ervervet i 2005 eller tidligere

6.2.1 Generelt

For aksjer ervervet i 2005 eller tidligere skal aksjenes inngangsverdi som utgangspunkt settes til aksjens historiske kostpris, opp- eller nedregulert med RISK-beløp i skattyters eiertid, frem til og med den siste RISK-reguleringen som var per 1. januar 2006, jf. overgangsregel til sktl. § 10-12, § 10-30, § 10-31 første og tredje ledd, samt § 10-32 annet ledd.

I tillegg kommer ervervskostnader, for eksempel kostnader til mekler e.l.

Om skattemessig inngangsverdi for aksjer mv. ervervet i forbindelse med bruk av kjøps- eller salgsopsjon, se emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner», pkt. 7.2.

Om fastsetting av inngangsverdi for aksjer som er ervervet ved arv eller gave i 2005 eller tidligere, se pkt. 6.9.

6.2.2 Aksjer ervervet før 1989

Ved overgangen til skattereformen av 1992 ble det gitt adgang til å oppregulere inngangsverdien for aksjer som tidligere kunne ha vært solgt skattefritt (ervervet før 1.1.1989). Disse verdiene kan skattyter velge å bruke i stedet for historisk kostpris. Om bruk av oppregulerte inngangsverdier per 1. januar 1992 i forbindelse med gevinstberegningen, se pkt. 7.

6.2.3 Korrigering av inngangsverdien for utbytteutdeling

Skattyter kunne kreve at utbytte som ble utdelt til annen aksjonær, og som kom til fradrag ved RISK-reguleringen hos skattyter, skulle tillegges aksjens inngangsverdi. Se overgangsregel om fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi (endringslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 12. Slikt krav måtte fremsettes innen 30. april 2008 for aksjer som ikke var realisert innen 31. desember 2007.

For aksjonærer som har realisert aksjer i 2006 skal ligningen tas opp til endring med hensyn til gevinst og tapsberegningen dersom skattyter krever det. I slike tilfeller følger fristen for endring av ligning de alminnelige fristregler i lignl. § 9-6. Fristen som nevnt ovenfor, og som gikk ut 30. april 2008, gjelder således ikke i disse tilfellene.

6.2.4 Uriktig fastsatt RISK-beløp

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skal en retting av feilen i 2006 eller senere føre til en endring av RISK-beløpet fra det tidspunktet det opprinnelig uriktige reguleringsbeløpet var fastsatt, jf. overgangsregel til sktl. § 10-34. Rettingen får dermed betydning for inngangsverdien per 1. januar 2006, hvis rettingen gjelder fastsatt RISK-beløp i skattyters eiertid.

Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil derfor som hovedregel ikke lenger være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp ved vedtak om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år. Om unntak fra dette, se pkt. 6.2.5.

6.2.5 Endring av selskapets ligning og utbytte for inntektsåret 2005 eller tidligere

Ved endring av selskapets ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere som medfører at aksjonærens skattepliktige utbytte endres, kan aksjonæren kreve at aksjens inngangsverdi oppreguleres med virkning fra 1. januar det året endringsvedtaket treffes. Dette kan for eksempel være aktuelt når uttaksbeskatning på selskapets hånd for salg av eiendel til aksjonær til underpris og utbyttebeskatning på aksjonærens hånd reverseres, eller når omklassifisering av lån til utbytte blir reversert. Se overgangsregel til sktl. § 10-34 (endringslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 11.

Oppregulering kan bare kreves av aksjonær som har eid aksjen i hele perioden fra og med 1. januar i selskapets ligningsår t.o.m. 1. januar det året ligningen ble endret. Ved oppreguleringen skal det tas hensyn til alle elementene i endringsvedtaket som har betydning ved RISK-reguleringen.

6.2.6 Aksjer mv. som etter overgangsreglene av 1992 er brukt til avregning av negativ saldo

For aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) mv. som i følge sktl. § 19-2 annet ledd (overgangsreglene til skattereformen 1992) er brukt til avregning av negative saldoer etablert i 1990 eller tidligere, skal inngangsverdien reduseres med

- 70 % av det investerte beløp i de tilfeller som ikke er nevnt nedenfor
- 50 % av det investerte beløp ved nytegning i andre selskap enn banker og kredittselskap når selskapet hadde hovedkontor 31. desember 1992 i Nord-Norge, Namdalen eller kommune som per 31. desember 1990 helt eller delvis var utpekt som utbyggingskommune. Om hvilke kommuner dette gjaldt, se Lignings-ABC for 1991 under emnet «Distriktskatteloven» side 196 og 197

For investering i andeler i aksjefond og investeringsselskaper som var skattepliktig til utbyggingskommune per 31. desember 1991 var det et tilleggskrav for nedskrivning med 50 % at fondet/selskapet utelukkende hadde til formål å investere i utbyggingskommune. I andre tilfeller, herunder for aksjefond som utelukkende hadde til hensikt å tegne aksjer eller grunnfondsbevis i norske banker og for yting av obligasjonslån til banker mv., var nedskrivningssatsen 70 %, selv om banken var skattepliktig til utbyggingskommune.

Inngangsverdien skal reduseres i tilfeller som nevnt ovenfor, selv om inngangsverdien blir negativ.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Konvertering av obligasjon til aksjekapital medfører ikke nedskrivningsplikt. Se overgangsbestemmelser til sktl. kap. 14.

6.2.7 Sentralt RISK-register

Hvert skattekontor har tilgang til det sentrale RISK-registeret der det er lagret opplysninger om

- RISK-beløp for alle aksjeselskaper og aksjefond
- RISK-beløp for omsettelige egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker
- alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 for selskap som er stiftet før 1. januar 1989
- justeringsfaktorer

Registeret er først og fremst til internt bruk for skattekontoret og er derfor ikke lagt opp for eksterne brukere mht. beskrivelse mv. Opplysningene i registeret om beløp som skal regulere aksjers inngangsverdi og justeringsfaktor er unntatt fra taushetsplikten. Opplysninger om alternative inngangsverdier for ikke-børsnoterte aksjer per 1. januar 1992 er omfattet av taushetsplikten, men kan gis til selskapet og dets aksjonærer. På skatteetaten.no/RISK finnes oversikt over RISK for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge.

6.3 Ervervskostnader

Kostnader i forbindelse med erverv av aksjer, for eksempel kostnader til mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming, skal aktiveres som en del av aksjenes inngangsverdi og inngår i gevinst- og tapsberegningen. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrett til aksjer.

Nærmere om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av selskap, se emnet «Transaksjonskostnader mv.».

6.4 Ufullstendige opplysninger om inngangsverdi

I tilfeller hvor det ikke foreligger fullstendige opplysninger om anskaffelsesverdien og/eller anskaffelsestidspunktet, må inngangsverdien fastsettes ved skjønn.

6.5 Aksjer ervervet ved kjøp

Med opprinnelig kostpris for kjøpte aksjer menes hva nåværende eier faktisk har ytet i vederlag for aksjen, hva enten det ble betalt til tidligere aksjeeier, til selskapet eller til andre som rettslig hadde krav på vederlag i forbindelse med ervervet. Inkludert i opprinnelig kostpris medregnes kontantvederlag så vel som verdien av gjeldsovertakelse, naturalytelser, tjenester mv.

6.6 Aksjer ervervet ved nytegning

For aksjer ervervet ved stiftelse av aksjeselskapet, eller ved senere utvidelse av aksjekapitalen, settes kostprisen til innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs tillagt eventuell kostpris for tegningsrett brukt til å erverve aksjen.

Om kostprisen for fondsaksjer (friaksjer), se nedenfor.

6.7 Ansattes aksjer kjøpt til underkurs

Inngangsverdien for aksjer kjøpt av ansatte til underkurs, er aksjens fulle omsetningsverdi på tidspunktet for den ansattes erverv av aksjen. Det er også denne aksjeverdien som skal være lagt til grunn ved fordelsberegningen hos den ansatte, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris». Dette gjelder selv om den ansattes fordel er satt til omsetningsverdi redusert med 20 %.

Eksempel

En ansatt kjøper en aksje for kr 7 000. Omsetningsverdien på ervervstidspunktet er kr 12 000. På grunn av regelen i sktl. § 5-14 første ledd skal han på ervervstidspunktet bare skattlegges for kr 3 500 (kr 12 000 – kr 7 000 – kr 1 500 (maksimalt fribeløp)).

Ved salg av aksjen til kr 17 000 er gevinsten kr 17 000 – kr 12 000 = kr 5 000. Ved salg av aksjen til kr 4 000 er tapet kr 4 000 – kr 12 000 = kr 8 000.

6.8 Fondsaksje og stamaksje

Inngangsverdien på fondsaksjer settes til en forholdsmessig andel av inngangsverdien til den eller de stamaksjer fondsaksjen knytter seg til, mens inngangsverdien på stamaksjene reduseres tilsvarende, se sktl. § 10-32 tredje ledd. Kostprisen fordeles på grunnlag av aksjenes pålydende.

6.9 Aksje ervervet ved arv/gavelgavesalg

For aksjer som erverves ved arv eller gave fra og med 1. januar 2006 skal arvingen eller gavemottakeren som hovedregel tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi (skattemessig kontinuitet), jf. sktl. § 10-33. Nærmere om inngangsverdien på

- aksjer mottatt ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.8 og pkt. 2.2.4.
- aksjer mottatt som gave 1. januar 2014 eller senere, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 3.1.4.
- aksjer ervervet ved gavesalg 1. januar 2014 eller senere, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.5.

For aksjer ervervet ved arv eller gave fra og med 2006 til og med 2013 var også hovedregelen at arvingen/gavemottakeren skulle tre inn i arvelaterens/giverens inngangsverdi (skattemessig kontinuitet), jf. sktl. § 10-33. Var omsetningsverdien høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, kunne inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. tidligere sktl. § 9-7.

Nærmere om inngangsverdien på aksjer mottatt ved

- arv etter dødsfall som har skjedd før 2014
- gave ytet før 2014 eller
- gavesalg før 2014,

se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 7.

For aksjer ervervet ved arv og gave før 2006 gjaldt det diskontinuitet, det vil si at inngangsverdien skulle settes til omsetningsverdien på ervervstidspunktet, begrenset oppad til et eventuelt arveavgiftsgrunnlag.

6.10 Aksjer ervervet ved konvertering av lån til selskapet

Konvertering (ombytting) av fordring på et aksjeselskap til aksjer i samme eller andre selskaper, anses som en realisasjon av fordringen. Inngangsverdien på de aksjene som erverves tilsvarer utgangsverdien på fordringen.

Ved konvertering av fordring til aksjekapital settes fordringens utgangsverdi til omsetningsverdien av de tildelte vederlagsaksjene på konverteringstidspunktet. Er verdien på fordringen på konverteringstidspunktet null, skal inngangsverdien på aksjene således fastsettes til null, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064, FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183 og LRD 6. desember 1999 (Eidsivating) i Utv. 2000/57. Inngangsverdien på aksjene som erverves ved konvertering vil som utgangspunkt settes til verdien av fordringen på det tidspunktet skattyter blir privatrettslig bundet til å gjennomføre konverteringen, se HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171).

En konvertibel obligasjon består av en fordring og en opsjon med rett til å bytte om fordringen til aksjer i selskapet. Inngangsverdien for aksjer ervervet ved konvertible obligasjoner, følger reglene for aksjer ervervet ved opsjoner, se emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner», pkt. 7.2.

6.11 Aksjer ervervet ved overføring av «egne aksjer»

Inngangsverdi for aksjonær ved erverv av «egne aksjer» fra selskapet mot vederlag, behandles etter de vanlige reglene.

Hvis aksjer som erverves uten vederlag eller til underpris fordeles slik at eierforholdet forrykkes, vil dette medføre utbyttebeskatning. Verdsettingen ved utbytteutdelingen vil i disse tilfellene danne grunnlag for inngangsverdien. Inngangsverdien blir omsetningsverdien ved ervervet, som normalt vil være identisk med den verdien som legges til grunn ved utbyttebeskatningen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.12 Aksjer ervervet ved skattefri fusjon

6.12.1 Generelt

Ved skattefri fusjon skal aksjonærenes inngangsverdier videreføres. For aksjonærene i det overdragende selskapet skal den samlede inngangsverdien på aksjene de mottar i det overtakende selskapet være lik den samlede inngangsverdien på aksjene de hadde i det overdragende selskapet (det opprinnelige). Inngangsverdien per aksje beregnes etter bytteforholdet mellom aksjene.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien på vederlagsaksjene reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjer som anses realisert. Se for øvrig emnet «Fusjon – innenlands».

Eksempel

A eier 2 aksjer i selskap X. Inngangsverdien på aksjene er hhv. 9 (ervervet i 1993) og 15 (ervervet i 1995). Selskap X skal fusjonere med selskap Y.

I det fusjonerte selskapet XY skal A ha 3 aksjer.

Inngangsverdien på de 3 aksjene i XY blir da henholdsvis:

- *6 (2/3 av 9) (aksjen anses ervervet i 1993)*
- *8 (9/3 + 15/3) (aksjen anses ervervet med en halvdel i 1993 og en halvdel i 1995)*
- *10 (2/3 av 15) (aksjen anses ervervet i 1995)*

6.12.2 Trekantfusjon

Inngangsverdien på vederlagsaksjene ved skattefri trekantfusjon, jf. aksjelovene § 13-2 annet ledd, skal settes lik inngangsverdien på de innløste aksjene i det overdragende selskapet, se også emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.4.

6.12.3 Fusjon uten vederlagsaksjer i medhold av asl. § 13-23, § 13-24 og asal. § 13-24

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, jf. asl. § 13-23 og asal. § 13-24, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Verdien av aksjene blir erstattet med verdien av eiendelene i datterselskapet. Dette får ingen innvirkning på inngangsverdien på aksjene i morselskapet.

Om fastsetting av inngangsverdi ved fusjon av søsterselskaper i medhold av asl. § 13-24, se FIN 1. oktober 2003 i Utv. 2003/1465.

6.13 Aksjer ervervet ved skattefri fisjon

Ved skattefri fisjon beholder aksjonærene i utgangspunktet sine samlede inngangsverdier. For aksjonærene i det overdragende selskapet skal den samlede inngangsverdien på aksjene de mottar i det overtakende selskapet være lik den samlede inngangsverdien på aksjene de hadde i det overdragende selskapet (det opprinnelige) før fisjonen. Inngangsverdien per aksje beregnes etter bytteforholdet mellom aksjene.

Har/mottar aksjonæren aksjer i flere av selskapene, skal samlet inngangsverdi fordeles etter nettoverdiene i hvert av selskapene.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien på vederlagsaksjene reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert. Se for øvrig emnet «Fisjon – innenlands».

Eksempel (hvor det skjer en fullstendig fisjon)

A eier 4 aksjer i selskap X.

Inngangsverdien på aksjene er hhv.

2 aksjer à kr 5 (ervervet i 1993)

2 aksjer à kr 20 (ervervet i 1995)

Selskap X fisjonerer ut selskap Y. I det utfisjonerte (overtakende) selskap Y skal A ha én aksje og hans aksjonærforhold til selskap X skal opphøre. Den aksjen som A mottar i selskap Y, vil få en inngangsverdi på 50 (summen av inngangsverdien på A sine aksjer i selskap X).

Eksempel hvor fisjonen skjer ved nedsetting av pålydende i det overdragende selskapet
A eier 4 aksjer i selskap X.

Inngangsverdien på aksjene er hhv.
- *2 aksjer à kr 5 (ervervet i 1993)*
- *2 aksjer à kr 20 (ervervet i 1995)*

Pålydende per aksje er kr 500 (sum pålydende 2 000).

Selskap X fisjonerer ut 30 % av aksjekapitalen (en skattefri fisjon forutsetter da at også 30 % av netto virkelige verdier utfisjoneres) til et nystiftet selskap Y, ved at pålydende på aksjene i selskap X nedsettes fra kr 500 til kr 350.

I det utfisjonerte selskapet Y skal A ha 2 aksjer med pålydende per aksje kr 300 (sum pålydende 600). A skal fortsatt ha 4 aksjer i selskap X.

Inngangsverdien på aksjene i selskap Y blir hhv.
- *1 aksje med 30 % av 2 aksjer à kr 5 = kr 3 (ervervet i 1993)*
- *1 aksje med 30 % av 2 aksjer à kr 20 = kr 12 (ervervet i 1995)*

Gjenværende inngangsverdi på aksjene i selskap X blir hhv.
- *2 aksjer à kr 5 x 70 % = 3,50 per aksje (ervervet i 1993)*
- *2 aksjer à kr 20 x 70 % = 14,- per aksje (ervervet i 1995)*

6.14 Aksjer ervervet etter overgangsregel E til sktl. § 2-38

Ifølge overgangsregel E til skatteloven § 2-38 kunne personlige aksjonærer i 2004 og 2005 på visse vilkår overføre sine aksjer til et annet aksjeselskap mot vederlag i form av aksjer i det mottakende selskapet. Inngangsverdi og øvrige skatteposisjoner på de overførte aksjene skulle videreføres og eventuelt omfordeles på vederlagsaksjene.

Om skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» på vederlagsaksjer, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 8.4.6.

6.15 Spleiset aksje

Slås flere aksjer sammen slik at det samlede antallet aksjer i selskapet reduseres uten at aksjekapitalen endres, må det skje en omfordeling slik at samlet inngangsverdi for de aksjene som spleises til nye aksjer, blir inngangsverdien for de(n) nye spleisede aksjen(e). Ved spleising av aksjer som er ervervet på forskjellige tidspunkter, legges FIFU-prinsippet til grunn ved omfordeling av inngangsverdi.

6.16 Splittet aksje

Deles en aksje opp i flere aksjer, fordeles den splittede aksjens inngangsverdi på de nye aksjene.

6.17 Aksje ervervet ved opsjon

Om inngangsverdi på aksjer ervervet på grunnlag av en opsjon, se emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner», pkt. 7.2.

6.18 Aksjer ervervet ved omdanning av foretak til aksjeselskap

Ved omdanning, for eksempel av deltakerlignet selskap eller av enkeltpersonforetak til aksjeselskap, må det fastsettes en inngangsverdi for aksjene. Tilsvarende gjelder ved andre former for omdanning, for eksempel av samvirkeforetak eller interkommunalt selskap til aksjeselskap.

Ved skattepliktig omdanning skal inngangsverdien på aksjene i utgangspunktet settes til omsetningsverdien på omdanningstidspunktet, dvs. den verdien av virksomheten som er lagt til grunn ved skattlegging av omdanningen.

Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak eller virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune til aksjeselskap, skal inngangsverdien på aksjene settes til de skattemessige nettoverdier som er overført.

Ved skattefri omdanning av annet selskap til aksjeselskap, dvs. deltakerlignet selskap, interkommunalt selskap, samvirkeforetak eller statsforetak, skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer settes lik samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for eierandeler mv. i det overdragende selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd. I

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eierandelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd siste punktum. Om utdeling fra det deltakerlignede selskapet før omdanningen, men etter at selskapsligning har startet, jf. FSFIN § 11-20-4, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform», pkt. 3.6.6.

Hvis foretaket/selskapet som omdannes eier aksjer som skal overføres i forbindelse med omdanningen, skal det tas hensyn til oppregulert inngangsverdi per 1. januar 2006 ved fastsetting av skattemessige verdier, se FIN 16. april 1997 i Utv. 1998/431, som gjaldt RISK-beløp.

Foretas omdanningen ved å overføre det selskapet som skal omdannes til et aksjeselskap som allerede er stiftet uten at det foretas noen kapitalforhøyelse i selskapet, anses overføringen som et aksjeeiertilskudd. Dette tilskuddet kan ikke tillegges aksjenes inngangsverdi.

Nærmere om omdanning, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

6.19 Kapitalnedsetting

6.19.1 Generelt

Nedsetting av aksjekapitalen med utbetaling til aksjonærene kan skje enten med delvis nedskrivning av aksjenes pålydende eller ved innløsning av aksjer, dvs. hel nedskrivning av alle eller enkelte aksjers pålydende.

Utbetaling i forbindelse med kapitalnedsetting vil følge ulike regler avhengig av om utbetalingen har karakter av å være realisasjonsvederlag, tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller utbytte.

6.19.2 Innløsning av enkeltaksje(r)

Utbetaling fra selskapet til aksjonærer i forbindelse med hel innløsning av enkeltaksje eller alle aksjer (hel eller delvis likvidasjon), følger reglene om realisasjon av aksjer og ikke reglene om utbytte, jf. sktl. § 10-37 annet ledd.

I visse tilfeller vil innløsning av aksjer med nedskrivning av aksjekapitalen, ikke anses som realisasjon, men følge utbyttereglene, se pkt. 3.5.3. I slike tilfeller vil aksjonæren ved et urealisert tap ha krav på en oppregulering av inngangsverdien på de gjenværende aksjene. Se HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Jordal Iversen) og FIN 22. januar 1993 i Utv. 1994/1420. Dette gjelder selv om det er anvendt inngangsverdi oppregulert til regnskapsmessig verdi eller takst. Tapsbegrensningen etter overgangsreglene vil imidlertid komme til anvendelse, se pkt. 5.2.1 og FIN 16. januar 1998 i Utv. 1998/444. Tilsvarende skal inngangsverdien nedreguleres ved urealisert gevinst, se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399 og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

Utbetales det som ledd i kapitalnedsettingen midler til aksjonæren som er tilbakebetaling av innbetalt kapital, og innbetalt kapital er høyere enn inngangsverdien på de innløste aksjene, medfører denne tilbakebetalingen en reduksjon i den skattemessige inngangsverdien på de gjenværende aksjene, se BFU 58/2002 (urealisert gevinst). Der innbetalt kapital er lavere enn inngangsverdien på de innløste aksjene, skal det foretas en økning av skattemessig inngangsverdi på de gjenværende aksjene (urealisert tap).

Hvis det som ledd i kapitalnedsettingen utbetales midler som overstiger tilbakebetalingen av innbetalt kapital, skal dette behandles som utbytte.

Anses en del av innløsningssummen som skattemessig utbytte, skal ikke denne delen av innløsningssummen ha innvirkning på urealisert gevinst eller tap til omfordeling etter innløsningen. Utbytte må derfor trekkes fra innløsningssummen ved fastsettingen av den urealiserte gevinsten/tapet som skal omfordeles.

Beregningen kan gjøres på følgende måte:

Innløsningssum

- Andel som er skattemessig utbytte
- Inngangsverdi på de innløste aksjene

= Urealisert gevinst/tap til omfordeling (differansen mellom inngangsverdi og innbetalt kapital)

Urealisert gevinst trekkes fra og urealisert tap legges til inngangsverdien på de gjenværende aksjene.

Eksempel 1, omfordeling av urealisert tap ved innløsning uten utbyttebeskatning:
Innbetalt kapital på aksjene i selskap X er likt fordelt og tilsvarer pålydende kr 200 000, fordelt på 10 aksjer à kr 20 000. A og B eier aksjene i X med 50 % hver. De kjøpte aksjene for kr 25 000 per aksje. Samlet inngangsverdi er med andre ord kr 250 000.

A og B innløser hver sin aksje til kr 20 000, slik at selskapet etter innløsningen består av 8 aksjer à kr 20 000, samlet pålydende kr 160 000. Siden eierposisjonene er uendret i det A og B fortsatt eier 50 % hver, foreligger det ingen realisasjon. Skattepliktig utbytte per aksje er lik innløsningssum minus innbetalt kapital, dvs. kr 20 000 minus kr 20 000 er lik null.

Urealisert tap til omfordeling er lik (2 x kr 20 000 – kr 0 – 2 x kr 25 000 (inngangsverdi)), dvs. et tap på 2 x kr 5 000 til omfordeling. Inngangsverdi på de gjenværende 8 aksjene økes da med kr 10 000 delt på 8, dvs. kr 1 250. Inngangsverdi per gjenværende aksje blir da kr 26 250, samlet for 8 aksjer kr 210 000.

Eksempel 2, omfordeling av urealisert tap ved innløsning med utbyttebeskatning:
Som eksempel 1, men her innløses aksjene til en høyere verdi enn innbetalt kapital. Innløsningssummen utgjør kr 30 000 per aksje.

Innløsningssummen på kr 30 000 fratrukket innbetalt kapital på kr 20 000, gir et utbytte på kr 10 000 per aksje. Samlet utbyttebeskatning på A og B blir da kr 20 000.

For at det urealiserte tapet (differansen mellom inngangsverdien og innbetalt kapital på de innløste aksjene) skal komme til fradrag ved en framtidig realisasjon, må inngangsverdien på de gjenværende aksjene økes. Når vi fastsetter urealisert tap til omfordeling må vi her holde utenfor andelen av innløsningssummen som er skattemessig utbytte. Urealisert tap som omfordeles blir således (2 x kr 30 000 (innløsningssum) – 2 x kr 10 000 (utbytte) – 2 x kr 25 000 (inngangsverdi)), dvs. et tap på 2 x 5 000 til omfordeling. Inngangsverdien på de gjenværende 8 aksjene økes da med til sammen kr 10 000, dvs. kr 1 250 per aksje til kr 26 250. Samlet inngangsverdi på de 8 aksjene blir da kr 210 000.

Eksempel 3, omfordeling av urealisert gevinst ved innløsning med utbyttebeskatning:
Som eksempel 1, men inngangsverdien er kr 15 000 per aksje og innløsningssum utgjør kr 30 000 per aksje. Innbetalt kapital er fortsatt kr 20 000 per aksje.

Her innløses også aksjene til en høyere verdi enn innbetalt kapital. Innløsningssummen på kr 30 000 fratrukket innbetalt kapital på kr 20 000, gir et utbytte på kr 10 000 per aksje. Samlet utbyttebeskatning på A og B blir også her kr 20 000.

For at den urealiserte gevinsten (differansen mellom inngangsverdien og innbetalt kapital på de innløste aksjene) skal komme til beskatning ved en framtidig realisasjon, må inngangsverdien på de gjenværende aksjene reduseres. Beregningen av urealisert gevinst til omfordeling blir som følger: (2 x kr 30 000 (innløsningssum) – 2 x kr 10 000 (utbytte) – 2 x kr 15 000 (inngangsverdi)), dvs. en urealisert gevinst på 2 x kr 5 000 til omfordeling. Inngangsverdien på de gjenværende 8 aksjene reduseres da med til sammen kr 10 000, dvs. kr 1 250 per aksje til kr 13 750. Samlet inngangsverdi på de 8 aksjene blir da kr 110 000.

6.19.3 Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende

Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene anses ikke som realisasjon. Den delen av utbetalingen som anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, skal redusere aksjenes inngangsverdi. Overskytende

del av utbetalingen skal behandles som utbytte. Nærmere om slik kapitalnedsetting, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 12.4.

6.19.4 Aksjer ervervet ved nedskrivning av aksjekapitalen til null med etterfølgende oppskrivning

Dersom opprinnelig aksjonær får redusert sin eierinteresse ved at han får nedskrevet en større andel av den totale aksjekapitalen i selskapet enn han tegner seg for gjennom nytegningen, skal en tilsvarende andel anses realisert. Den del av eierandelen som er i behold overføres til inngangsverdien til de nye aksjene. De aksjonærene som får økt sin eierandel anses å ha ervervet en tilsvarende andel av aksjene, se HRD i Utv. 2001/405 (Rt. 2001/170) (Espeland).

Eksempel

Et selskap har før innløsning 100 aksjer, der aksjonærene A og B eier 50 aksjer (50 %) hver. Inngangsverdien per aksje er kr 5 000. De skriver ned aksjekapitalen til null, med etterfølgende oppskrivning. I forbindelse med oppskrivningen tegner A seg for 80 aksjer a kr 4 000, mens B tegner seg for 20 aksjer a kr 4 000. Etter oppskrivningen eier A 80 % av aksjene, mens B eier 20 %.

Opprinnelig eier

- *A 50 aksjer a kr 5 000 = kr 250 000 (50 %)*
- *B 50 aksjer a kr 5 000 = kr 250 000 (50 %)*

Aksjekapitalen skrives ned til kr 0.

Etter oppskrivningen eier

- *A 80 aksjer a kr 4 000 = kr 320 000 (80 %)*
- *B 20 aksjer a kr 4 000 = kr 80 000 (20 %)*

A øker sin eierandel fra 50 % til 80 %. I forbindelse med oppskrivningen har han betalt kr 320 000. I tillegg skal han videreføre inngangsverdien på kr 250 000 på de opprinnelig ervervede aksjene.

Inngangsverdien for A blir dermed kr 320 000 + kr 250 000 = kr 570 000 som fordeles på de 80 aksjene.

B reduserer sin eierandel fra 50 % til 20 %. Det betyr at 40 % av den opprinnelige investeringen videreføres i forbindelse med ervervet av de nye aksjene (20 % = 40 % av 50 %). 40 % av kr 250 000 er kr 100 000. Kr 100 000 skal dermed videreføres på aksjene ervervet i forbindelse med oppskrivningen. I tillegg kommer innskuddet på kr 80 000. Inngangsverdi blir dermed kr 100 000 + kr 80 000 = kr 180 000 som fordeles på de 20 aksjene.

Gjennom B sin reduksjon av eierandelen fra 50 % til 20 %, anses 60 % av den opprinnelige investeringen på kr 250 000 realisert i forbindelse med nedskrivningen. Dvs. B kan kreve fradrag for et tap på kr 150 000.

6.20 Tilbakebetaling av overkurs

Tilbakebetaling av overkurs likestilles med tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital. Nærmere om dette se emnet «Aksjer – utbytte».

6.21 Kapitalforhøyelse

Forhøyelse av selskapets aksjekapital ved innbetaling og oppskriving av pålydende på eksisterende aksjer, medfører en forhøyelse av inngangsverdien på aksjene med det innbetalte beløpet.

Tilskudd til aksjeselskap uten at det skjer i forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen, anses ikke som en del av inngangsverdien på aksjene.

6.22 Tegningsrett

Inngangsverdien for tegningsrettigheter tildelt på bakgrunn av aksjer som skattyteren allerede eide, settes til kr 0. Inngangsverdien på andre tegningsrettigheter settes til kostpris.

Om inngangsverdi på aksjer ervervet ved bruk av kjøpt tegningsrett, se pkt. 6.6.

6.23 Inngangsverdi ved innflytting til Norge

Aksjer som skattyter eier ved etablering av skatteplikt til Norge (innflytting) skal i utgangspunktet verdsettes til opprinnelig kostpris (anskaffelsesverdi), jf. FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914. For aksjer i norske selskaper og aksjer i selskaper hjemmehørende i EØS som er anskaffet før 1. januar 2006, kan det foretas oppregulering med RISK-beløp frem til og med 1. januar 2006. Se nærmere pkt. 6.2. Har skattyter blitt beskattet for aksjene i forbindelse med opphør av skatteplikt i utlandet (utflytting), settes aksjenes inngangsverdi til omsetningsverdien på tidspunktet for etablering av skatteplikt til Norge.

7 Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene

7.1 Generelt

Det er gitt overgangsregler som skal sikre at verdistigningen fra skattyters erverv og fram til 1. januar 1992 på aksjer som skattyter kunne ha realisert skattefritt den 31. desember 1991 etter de tidligere reglene i lov 10. desember 1971 om gevinstbeskatning ved salg av aksjer (opphevet), ikke skal skattlegges etter at de nye reglene trådte i kraft 1. januar 1992. Dette gjennomføres ved at skattyter kan kreve at inngangsverdien på slike aksjer/andeler oppreguleres til verdien ved utgangen av 1991 når denne verdien oversteg aksjenes kostpris. Inngangsverdien skal oppreguleres til en verdi som er mest mulig i samsvar med omsetningsverdien per 1. januar 1992.

Skjer det forandring av aksjene f.eks. ved utdeling av fondsaksjer, splitting av aksjene, opp- eller nedskriving av aksjene, fisjon/fusjon av selskapet, skal oppregulert verdi korrigeres på samme måte som kostprisen korrigeres, se ovenfor.

Det er begrensninger i adgangen til å kreve fradrag for tap som følge av oppregulering av ikke- børsnoterte aksjer til forholdsmessig andel av regnskapsmessig egenkapital og takst ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer, se pkt. 5.2.

Om gjennomføring av oppregulering hos deltakerne når slike aksjer selges av deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

7.2 Område for oppreguleringsadgangen

7.2.1 Generelt

Oppreguleringsadgangen gjelder for aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) og andeler i aksje- og obligasjonsfond som har vært i skattyters eie tre år eller mer den 1. januar 1992 (dvs. ervervet før 1. januar 1989) og som ikke var eid i virksomhet 1. januar 1992. Fondsaksjer ervervet på grunnlag av egne aksjer i perioden 1. januar 1989 til 1. januar 1992 anses i forhold til oppreguleringsadgangen å være ervervet samtidig med stamaksjene. Om hva som anses ervervet og ervervstidspunktet for gjenlevende ektefelle ved den andre ektefelles død i treårsperioden, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo». For aksje eid av deltakerlignet selskap fastsettes ervervstidspunktet for hver enkelt deltaker.

7.2.2 Aksjer i virksomhet

Inngangsverdien på aksjer kan ikke oppreguleres i medhold av overgangsreglene når aksjene per 1. januar 1992 var eid som ledd i annen virksomhet enn å kjøpe og selge aksjer. Derimot kan man oppregulere inngangsverdien på aksjer eid i en virksomhet som går ut på å kjøpe og/eller selge aksjer. Om ligningsmyndighetenes frist til å vurdere om det forelå aksjer i virksomhet per 1. januar 1992, se Lignings-ABC 1993, s. 17 under «Aksjonærens opplysningsplikter i forhold til oppregulering».

Aksjenes tilknytning til virksomheten må således normalt vurderes ut fra forholdene 1. januar 1992. Om hvilke aksjer som skal anses som aksjer i virksomhet, se emnet «Tap».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.3 Oppregulert verdi for børsnoterte aksjer mv.

7.3.1 Norske børsnoterte aksjer

For norske børsnoterte aksjer kan inngangsverdien settes til gjennomsnittet av kursnoteringene for hver enkelt handelsdag fra og med 1. november 1991 til og med 31. desember 1991. Dette omfatter aksjer som var kursnotert på Oslo børs ordinære liste. Ved manglende kursnotering skal aksjenes ligningsverdi 1. januar 1992 anvendes etter nærmere regler gitt i forskriften.

Gjennomsnittsverdien av børsnoterte aksjer er fastsatt av Oslo Børs, se «Satser mv.» bak i Lignings-ABC 2006 (Lignings-ABC 2006 er tilgjengelig på skatteetaten.no/ABC-2006).

7.3.2 Aksjer notert på utenlandsk børs

Inngangsverdien for aksjer som er notert på utenlandsk børs kan settes til siste kursnoterte verdi frem til og med 31. desember 1991.

Er en aksje notert både på norsk og utenlandsk børs, skal norsk børsnotering legges til grunn som oppregulert inngangsverdi.

7.3.3 Andeler i aksje- og obligasjonsfond

For andeler i norske aksje- og obligasjonsfond kan inngangsverdien fastsettes til gjennomsnittet av netto andelsverdi for hver handelsdag i perioden 1. november 1991 til 31. desember 1991, se gul del i Lignings-ABC for 1993 side 931.

7.3.4 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

For børsnoterte egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak kan skattyter kreve at inngangsverdien per 1. januar 1992 settes til et gjennomsnitt av kursnotert verdi i tidsrommet 1. november 1991 til 31. desember 1991 for egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) notert på norsk børs, se «Satser mv.» bak i Lignings-ABC 2006 (Lignings-ABC 2006 er tilgjengelig på skatteetaten.no/ABC-2006). For andre egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) settes inngangsverdien til den antatte salgsverdien per 31. desember 1991.

7.4 Oppregulert verdi for ikke-børsnoterte aksjer

For ikke-børsnotert aksje (norsk og utenlandsk) kan skattyteren velge mellom følgende alternativer for oppregulering av aksjens inngangsverdi per 1. januar 1992

- aksjens andel av selskapets skattemessig formuesverdi
- aksjens andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital
- verdi ved godkjent takst sendt til ligningskontoret innen 1. mai 1993

Aksjonær som ved realisasjon vil kreve oppregulering av inngangsverdien på ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap, måtte ha satt fram krav om dette overfor Skattedirektoratet innen utløpet av august 1994.

Nærmere om de forskjellige alternativene for oppregulering av aksjens inngangsverdi per 1. januar 1992, se Lignings-ABC 1992 under emnet «Aksjer – realisasjon av aksjer».

7.5 Når må skattyter velge

Skattyter kan velge å oppregulere og velge mellom alternativene for oppregulering innen selvangivelsesfristen for det år vedkommende aksje realiseres når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Aksjonærer som ville kreve oppregulering av inngangsverdien per 1. januar 1992, pliktet innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 1993 å levere ligningskontoret en fullstendig oppgave over disse aksjene. Ligningsmyndighetene er bundet av den oversikten over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002.

Såfremt en eller flere av de ovennevnte oppregulerte verdiene tidligere er godkjent, vil skattyter selv om en slik oversikt ikke er levert, likevel kunne kreve en av disse lagt til

grunn ved sin gevinstberegning. Forutsetningen er at skattyter sannsynliggjør at han kunne avhendet aksjen skattefritt per 31. desember 1991.

8 Tidfesting av gevinst/tap

Gevinst skattlegges/tap fradragsføres i det året eiendomsretten overføres eller opphører, f.eks. ved selskapets konkurs. Slike gevinster/tap skal aldri føres på gevinst- og tapskonto. Se for øvrig emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet» og emnet «Eierbegrepet». For aksjer som er registrert i VPS skal gevinst og tap ved realisasjon tidfestes til handelsdato (dato for avtaleinngåelse), se Prop. 116 LS (2010-2011) kap. 13.

9 Skattestedet

Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. skattlegges/fradragsføres for personlige skattytere i bostedskommunen. Gevinst/tap på aksjer i stedbunden virksomhet skal imidlertid skattlegges/fradragsføres i næringskommunen. Dette gjelder også for skattytere bosatt/hjemmehørende i utlandet som er skattepliktige etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

10 Aksjonærens oppgaveplikt ved realisasjon

Skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap ved realisasjon av aksjer mv. skal oppgis i selvangivelsen.

Personlige aksjonærer i selskap der selskapet har levert en formelt riktig utfylt «Aksjonærregisteroppgave» (RF-1086) vil motta skjemaet «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) fra Aksjonærregisteret. Skjemaet viser hvilke opplysninger som er registrert om aksjene med forslag til beregning av skjermingsfradrag, skattepliktig utbytte og skattepliktig gevinst. Aksjonæren skal bare returnere «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) dersom han gjør endringer i skjemaet.

Der aksjer mv. er realisert og dette ikke fremkommer av skjemaet «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088), må personlige aksjonærer i stedet selv fylle ut skjemaet «Aksjer og fondsandeler» (RF-1059) og vedlegge selvangivelsen.

Selskapsaksjonærer skal levere skjemaet «Aksjer og fondsandeler» (RF-1059) for skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap på aksjer mv. som ikke er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38.

Aksjer – utbytte

– *Sktl. § 2-38, § 4-51, samt § 10-10 til § 10-13.*
– *FSFIN § 10-11 og § 10-12*
– *Asl./asal. kap. 8.*

1 Innledning

Nedenfor behandles reglene om skattlegging av utdeling fra aksjeselskap og andre selskaper som er likestilt med aksjeselskap etter sktl. § 10-1 til aksjonær mv. når utdelingen skatterettslig skal behandles som utbytte. Om det skatterettslige utbyttebegrepet, se pkt. 7.

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i utlandet til norsk aksjonær, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1. Om unngåelse av dobbeltbeskatning i slike tilfeller, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4 og pkt. 5.

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge til utenlandsk aksjonær, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.

Om skattyter som oppebærer utbyttekompensasjon i forbindelse med utlån av aksjer mv., se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

Om beskatning av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap og andre selskaper som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «Renteinntekter», pkt. 4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om utdeling fra deltakerlignede selskaper, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

2 Prinsipper for skattlegging av utbytte

I utgangspunktet er utbytte av aksjer skattepliktig og inngår i alminnelig inntekt. Det utdelende selskapet har ikke fradragsrett for utdeling av utbytte. For å unngå kjedebeskatning, er det for visse selskaper omfattende fritak fra skatteplikten for utbytte som er lovlig utdelt etter selskapsrettslige regler, jf. sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

For personlige aksjonærer (og visse boer) begrenses skattepliktens omfang gjennom reglene om skjerming, se pkt. 6. Reglene skal hindre at overskudd som normalt vil være skattlagt i selskapet og som tilsvarer en fastsatt normalavkastning (skjermingsfradraget), blir beskattet hos aksjonæren. Utbytte som overstiger denne normalavkastningen beskattes som alminnelig inntekt hos personlig aksjonær. Nærmere om hva som er lovlig utbytte, se pkt. 12.

3 Innvinning av aksjeutbytte

3.1 Betydning av innvinningstidspunktet

Vurderingen av om vilkårene for skatteplikt for aksjeutbytte er oppfylt, skal gjøres på innvinningstidspunktet. Aksjeutbytte beskattes hos den som er eier av aksjene på innvinningstidspunktet. Det er reglene som gjelder på innvinningstidspunktet som er avgjørende når det skal tas stilling til om det er hjemmel for skatteplikt. Innvinningstidspunktet vil typisk ha betydning hvis det skjer endringer i skattereglene. Innvinningstidspunktet har også betydning hvis det skjer endringer i den subjektive skatteplikten, for eksempel ved dødsfall. Ved innflytting eller utflytting fra Norge vil innvinningstidspunktet være avgjørende for hvilket regelsett som skal anvendes.

3.2 Når aksjeutbytte innvinnes

Aksjeutbytte som besluttes utdelt av generalforsamlingen, innvinnes normalt på tidspunktet for generalforsamlingens vedtak. Dette gjelder både for ordinært utbytte som vedtas etter reglene i asl./asal. § 8-2 første ledd, og for ekstraordinært utbytte som vedtas etter reglene i asl./asal. § 8-2 a. Utbytte som besluttes utdelt av styret etter reglene i asl./asal. § 8-2 annet ledd innvinnes normalt når styret treffer slik beslutning. Dette gjelder som utgangspunkt selv om generalforsamlingen eller styret senere omgjør vedtaket, for eksempel fordi utbyttet er ulovlig etter selskapsrettslige regler. Om unntak, se pkt. 3.3.

Ulovlig utbytte som ikke er vedtatt på generalforsamlingen, anses innvunnet når det tilflyter aksjonæren. For eksempel anses ulovlig utbytte i form av vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler, innvunnet etter hvert som bruken finner sted.

For utbetalinger fra selskapet som ikke er besluttet av generalforsamlingen, og som hevdes å være lån, må det vurderes om dette er reelt, eller om det foreligger et ulovlig utbytte, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap». Om skattlegging av lån fra selskap til personlig aksjonær, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 5.

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av en kapitalnedsettelse etter asl./asal., innvinnes normalt på tidspunktet for registrering av gjennomføringsmeldingen i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 12-6 nr. 4, jf. nr. 3.

For kapitalnedsettelse i selskaper stiftet i utlandet må tidspunktet for innvinning avgjøres ut fra de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet.

3.3 Tilbakebetaling av utdelt utbytte

Hvis en beslutning om utdeling av utbytte omgjøres som følge av at den første beslutningen er ulovlig, anses utbyttet ikke innvunnet hvis omgjøring og tilbakebetaling skjer snarest etter at feilen oppdages. Det forutsettes at skattyter var i god tro og at rettingen ikke er foranlediget av ligningsmyndighetenes kontrolltiltak.

Om et tilfelle hvor et utbyttevedtak som var lovlig etter aksjelovene, ble omgjort i nytt generalforsamlingsvedtak på bakgrunn av ligningsmyndighetenes varsel om

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

fastsetting av korreksjonsinntekt, se LRD 23. juni 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1139 (AF Ragnar Evensen AS). (Retten kom til at utbyttet var innvunnet, og at det nye generalforsamlingsvedtaket ikke kunne få virkning for skattleggingen.)

Om et tilfelle der aksjonæren som følge av kontrolltiltak fra ligningsmyndighetene tilbakebetalte utbytte som var i strid med aksjelovens bestemmelser, se lagmannsrettens kjennelse av 16. juli 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1213 (Hovden). (Skattyter betalte utbyttet tilbake da forholdet ble avdekket av ligningsmyndighetene. Det ulovlige utbyttet ble ansett som innvunnet og dermed skattepliktig selv om det var betalt tilbake, og til tross for at det forelå tilbakebetalingsplikt etter aksjeloven. Kjennelsen ble påkjært til Høyesterett, men ble forkastet av Høyesteretts kjæremålsutvalg 22. oktober 2002 (v/ kjennelse, ref. HR-2002-1208)).

Utbytte som tilbakebetales eller inndras som følge av straffbare handlinger, for eksempel kreditorsvik, jf. strl. kap. 31, eller svik mot andre aksjonærer, er ikke endelig innvunnet. Det samme gjelder der utdelingen omstøtes i en konkurs eller tvungen gjeldsordning. En forutsetning for at utbyttet ikke skal anses innvunnet i disse tilfellene, er at tilbakebetaling skjer før ligningsmyndighetene iverksetter kontrolltiltak.

3.4 Tilbakebetalt utbytte som er skattlagt

Blir en utbytteutdeling tilbakeført til selskapet, for eksempel fordi den er ulovlig uten at tilbakebetalingen hindrer at utbyttet er innvunnet, skal aksjonæren ved en senere utdeling ikke skattlegges for det beløpet som han tidligere er skattlagt for. Tilbakeføring kan skje ved at beløpet betales tilbake eller at det etableres en fordring på tilbakebetalingen. Hvis fordringen ikke er gjort opp ved den nye utbytteutdelingen, kan selskapet beslutte at et selskapsrettslig utbytte skal motregnes mot den fordringen selskapet har på aksjonæren.

Om tilbakebetaling av lån og kreditt som er tatt opp 7. oktober 2015 eller senere og som tidligere har vært regnet som utbytte for personlig aksjonær etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 5.4.

3.5 Utbyttet blir ikke utbetalt på grunn av betalingsvanskeligheter

Utbytte som er besluttet utdelt på generalforsamlingen, anses innvunnet selv om det ikke utbetales som følge av betalingsvanskeligheter hos selskapet. Hvis betalingsvanskelighetene medfører at selskapet omgjør beslutningen før utbetalingen, og senest innen utgangen av det året utbyttet ble vedtatt, skal skattlegging unnlates.

Skattepliktig del av utbyttet skal tidfestes i vedtaksåret. Skattlagt utbytte som ikke er mottatt, kan imidlertid fradragsføres når kravet på utbytte anses tapt, se sktl. § 9-4, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3. Se Finansministerens brev til Stortinget 28. august 2009.

4 Ubenyttet godtgjørelse fra 2005 eller tidligere

Godtgjørelsesfradrag som er opptjent i 2005 eller tidligere under den tidligere godtgjørelsesmetoden og som ikke er kommet til fradrag i utlignet skatt av alminnelig inntekt, kan fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i senere år. Er et års fremførbar godtgjørelse ikke kommet til fradrag i løpet av de ti påfølgende årene etter at godtgjørelsen ble opptjent, faller den bort. For personlige aksjonærer er det således bare ubenyttet godtgjørelse fra inntektsåret 2005 som kan framføres i inntekt som skal tidfestes i 2015. Inntektsåret 2015 vil være det siste året for framføring av ubenyttet godtgjørelse etter den tidligere godtgjørelsesmetoden. For aksjeselskaper var inntektsåret 2013 siste året ubenyttet godtgjørelse kunne fremføres til.

Godtgjørelsesfradraget gis før fradrag i skatt for forsknings- og utviklingskostnader etter sktl. § 16-40.

Skattyter må fremme krav i selvangivelsen om fremføring av ubenyttet godtgjørelse fra tidligere år. For både forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere vil akkumulert ubenyttet beløp til fremføring fremgå av siste skatteoppgjør.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Fritaksmetoden for aksjeutbytte

Fritaksmetoden innebærer at det for skattytere som er organisert som selskap, innretning og lignende er omfattende skattefritak for lovlig utbytte på aksjer, andeler mv., jf. sktl. § 2-38. Om hvilke skattytere som omfattes av fritaksmetoden og hvilke utdelinger som omfattes, se emnet «Fritaksmetoden». Skattytere som omfattes av fritaksmetoden har plikt til å inntektsføre 3 % av utdelt utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

6 Skattlegging av utbytte som tilfaller person mv. bosatt i Norge (aksjonærmodellen)

6.1 Oversikt over reglene om skjerming

Utbytte ut over en skjermet normalavkastning er skattepliktig for personlig aksjonær. For hvert år skal det beregnes et skjermingsfradrag som danner grunnlag for hvor stort utbytte personlig aksjonær kan motta uten beskatning. Skjermingsfradraget beregnes for den enkelte aksje/andel. Skjermingsfradraget gis i fastsatt alminnelig inntekt, slik at bare utdelinger/utbytte (avkastning) ut over skjermingsfradraget (normalavkastningen) beskattes hos personlig aksjonær. Årets beregnede skjermingsfradrag kan ikke redusere alminnelig inntekt ut over årets utbytte knyttet til den enkelte aksje. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag inngår i neste års skjermingsgrunnlag, jf. sktl. § 10-12 annet ledd. Ubenyttet skjermingsfradrag kan i tillegg framføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. sktl. § 10-12 første ledd fjerde punktum. Nærmere om ubenyttet skjermingsfradrag, se pkt. 6.10.

Det årlige skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere aksjens skjermingsgrunnlag med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens inngangsverdi tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, se pkt. 6.10. For aksjer ervervet før 1. januar 2006 skal inngangsverdien være fastsatt i samsvar med overgangsregler, se pkt. 6.5.

6.2 Hvilke personer mv. omfattes av skjermingsreglene (skattesubjekt)

Følgende skattesubjekter har rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 første og tredje ledd

- personlig aksjonær, andelseier mv. som har alminnelig skatteplikt til Norge etter intern rett
- dødsbo
- administrasjonsbo som tilhører fysisk person
- konkursbo der konkursdebitor (skyldner) er en fysisk person

Personlige aksjonærer som er bosatt i utlandet har som utgangspunkt ikke rett til skjermingsfradrag. Personlige aksjonærer som er bosatt i en annen EØS-stat gis etter søknad skjermingsfradrag ved endring av skatteberegningen, jf. sktl. § 10-13 annet ledd, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.3.

Personer som er internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, har krav på skjermingsfradrag i mottatt aksjeutbytte. Norges adgang til å beskatte utbytte er videre begrenset til den skattesatsen som er fastsatt i skatteavtalen. Den skatten som aksjonæren skal betale er det laveste av

- skatt etter den satsen som følger av skatteavtalen med aksjonærens bostedsstat på brutto utbytte, og
- skatt med 27 % av skattepliktig utbytte etter skjerming

Eksempel

En person som har flyttet til Sverige og er bosatt der etter skatteavtalen, eier aksjer i et norsk selskap. Aksjonæren får et brutto utbytte på 300. Skjermingsfradraget for disse aksjene utgjør 100. Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming er 200, og 27 % skatt av dette beløpet er 54. Skattesatsen i skatteavtalen er 15 % og skattyter kan ikke ilignes høyere skatt enn 45 (300 x 15 %). Skjermingsfradraget faller da bort, og kan ikke fremføres til senere år.

Hvis eksemplet endres, slik at skjermingsfradraget i stedet er 200, utgjør skatten etter interne regler 27 (brutto utbytte minus skjermingsfradrag (300 ÷ 200) multiplisert med

27 %). Dette beløpet er lavere enn den skatten som ilignes etter skatteavtalen. Hele skjermingen er da utnyttet.

Ubenyttet skjerming kan føres til fradrag i eventuell gevinst ved realisasjon av aksjen dersom gevinsten er skattepliktig i Norge, jf. sktl. § 10-31 første ledd annet punktum.

Om hvem som skal tilordnes skjermingsfradraget, se pkt. 6.9.

6.3 Hvilke utdelinger omfattes av skjermingsmetoden (skatteobjekt)

Utbytte og lignende vederlagsfrie utdelinger på aksje, andel mv. i følgende selskaper mv. gir rett til skjermingsfradrag, se sktl. § 10-10, jf. § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstavene a til e

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, om unntak, se nedenfor
- aksjefond
- sparebanker, andre selveiende finansieringsforetak og gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak, om unntak, se nedenfor
- annet selskap eller sammenslutning der deltakernes ansvar er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- tilsvarende utenlandske selskaper mv. som nevnt ovenfor

For andelseiere/medlemmer i samvirkeforetak er renter av andelskapital inntil kr 100 per år skattefrie, se FSFIN § 10-11-1. Overstiger renter av andelskapital kr 100 per år, vil hele rentebeløpet og andre utdelinger som er utbytte etter sktl. § 10-11, behandles som skattepliktig aksjeutbytte og gi rett til skjerming. Etterbetalinger (bonus) som nevnt i sktl. § 10-50 første ledd og utbetalinger fra medlemskapitalkonti som nevnt i sktl. § 10-50 femte ledd følger ikke reglene om utbytte, jf. sktl. 10-11 sjette ledd. Se for øvrig emnet «Samvirkeforetak».

Utdelinger fra obligasjonsfond og stiftelser gir ikke rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 første ledd siste punktum. Det samme gjelder utdelinger fra boligselskaper som lignes etter sktl. § 7-3, jf. sktl. § 10-1 annet ledd.

Et grunnvilkår for at det skal kunne gis skjermingsfradrag, er at utbyttet er lovlig utdelt, se pkt. 12.6.

Nytt for 2016

Fra 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Beskatningen skal i stedet tilpasses sammensetningen av aksjer og andre typer verdipapirer i det enkelte fond. Utdeling fra fondet til personlige aksjonærer som etter nærmere regler i sktl. § 10-20 tredje ledd skal anses som aksjeutbytte, omfattes av skjermingsmetoden. Utdeling som skal skattlegges som renteinntekt gir ikke rett til skjermingsfradrag. Se nærmere «Verdipapirfond», pkt. 3.3.

6.4 Skjermingsgrunnlag, generelt

Skjermingsgrunnlaget fastsettes årlig og beregnes særskilt for hver enkelt aksje/andel. I praksis vil dette skje per aksjepost, dvs. for et antall aksjer i samme selskap med identisk ervervstidspunkt og identisk inngangsverdi. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens/andelens inngangsverdi, tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år. Inngangsverdien fastsettes ved ligningen for det inntektsåret aksjene er ervervet.

For aksjer ervervet 1. januar 2006 eller senere settes inngangsverdien som hovedregel til det skattyter har betalt for aksjen tillagt anskaffelseskostnader, for eksempel kostnader til mekler. Om fastsetting av aksjenes inngangsverdi, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6. For aksjer ervervet 1. januar 2006 eller senere ved arv eller gave gjelder som hovedregel et kontinuitetsprinsipp. I utgangspunktet trer arving eller gavemottaker inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjen, se nærmere i emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er det fastsatt overgangsregler om fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, se nedenfor og emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2.

Enkelte begivenheter inntruffet etter at aksjene er ervervet og innen utgangen av inntektsåret, skal medføre korrigering av aksjenes inngangsverdi og dermed også skjermingsgrunnlaget, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.1. Se også FIN 17. november 2006 i Utv. 2006/1753.

Nytt for 2016

For verdipapirfond er det fra og med inntektsåret 2016 bare den delen av inngangsverdien som tilsvarer aksjeandelen i ervervsåret som er skjermingsgrunnlag, jf. sktl. § 10-20 femte ledd. Om beregning av aksjeandelen, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.4.1.

6.5 Skjermingsgrunnlag, overgangsregel for aksjer ervervet før 1. januar 2006

6.5.1 Generelt

For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt ved ligningen for inntektsåret 2006. Inngangsverdien per 1. januar 2006 utgjør aksjens/andelens historiske kostpris tillagt akkumulert RISK i eiertiden, til og med den siste RISK-reguleringen per 1. januar 2006, jf. overgangsreglene til sktl. § 10-12, § 10-30, § 10-31 første og tredje ledd bokstav d, samt § 10-32 annet ledd. Dette gjelder selv om skjermingsgrunnlaget blir negativt. Det skal imidlertid ikke beregnes skjermingsfradrag av negativt skjermingsgrunnlag, se pkt. 6.8. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.

6.5.2 Aksjer i selskap innenfor EØS

På samme måte som for aksjer i norske selskaper er også inngangsverdi for aksjer i utenlandske selskaper som er innrapportert ved skjemaet RF-1059, fastsatt ved ligningen for inntektsåret 2006. Det skal være foretatt RISK-regulering av aksjer i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat hvis skattyter har anmodet om dette, se FIN 30. august 2007 i Utv. 2007/1373. Slik anmodning måtte fremsettes innen utgangen av inntektsåret 2009, jf. lignl. § 9-6 nr. 2. Eventuell beregning av RISK-beløp var betinget av at skattyter selv fremskaffet den nødvendige dokumentasjonen. Fastsetting av RISK skulle skje for alle skattyterens aksjer i angjeldende selskap og for alle år i eierperioden, men tidligst fra og med det inntektsåret vedkommende stat ble medlem av EØS. For stater som for eksempel ble medlem per 1. mai 2004, vil dette omfatte RISK fastsatt fra og med 1. januar 2005. Se for øvrig emnet «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett», pkt. 7.4.

6.5.3 Korrigering av skjermingsgrunnlag for utbytteutdeling

Skattyter kunne innen 30. april 2008 fremsette krav om at utbytte som ble utdelt til annen aksjonær, og som var kommet til fradrag ved RISK-reguleringen hos skattyter, skulle tillegges aksjens skjermingsgrunnlag. Se overgangsregel om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi (endringslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 12.

6.5.4 Uriktig fastsatt RISK-beløp

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skal en retting av feilen i 2006 eller senere føre til endring av RISK-beløpet fra det tidspunkt som det opprinnelig uriktige reguleringsbeløpet var fastsatt, jf. overgangsregel til sktl. § 10-34. Rettingen får dermed betydning for skjermingsgrunnlaget per 31. desember 2006 og fremover hvis rettingen gjelder fastsatt RISK-beløp i skattyters eiertid. Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil derfor ikke lenger være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp ved

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

vedtak om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år. Om unntak fra dette, se pkt. 6.5.5.

6.5.5 Endring av selskapets ligning og utbytte for inntektsåret 2005 eller tidligere

Ved endring av selskapets ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere som medfører at aksjonærens skattepliktige utbytte endres, kan aksjonæren kreve at aksjens skjermingsgrunnlag oppreguleres med virkning fra 1. januar det år endringsvedtaket treffes. Dette kan for eksempel være aktuelt når uttaksbeskatning på selskapets hånd for salg av eiendel til aksjonær til underpris og utbyttebeskatning på aksjonærens hånd reverseres, eller når omklassifisering av lån til utbytte blir reversert. Se overgangsregel til sktl. § 10-34 (endringslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 11.

Oppregulering kan bare kreves av aksjonær som har eid aksjen i hele perioden fra og med 1. januar i selskapets ligningsår t.o.m. 1. januar det året ligningen ble endret. Ved oppreguleringen skal det tas hensyn til alle elementene i endringsvedtaket som har betydning ved RISK-reguleringen.

6.6 Skjermingsgrunnlag for andeler i samvirkeforetak

For andelseiere i samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak», kan andelskapital på kr 3 000 eller mindre som utgangspunkt ikke danne grunnlag for skjermingsfradrag. Hvis andelskapitalen som er knyttet til andelen er høyere, skal hele kapitalen tas med i skjermingsgrunnlaget. Hvis andelskapitalen er kr 3 000 eller mindre, kan andelskapitalen likevel danne grunnlag for skjermingsfradrag hvis renten på andelskapitalen overstiger grensen for skatteplikt etter FSFIN § 10-11-1, dvs. kr 100 per år. Se FSFIN § 10-12-10.

6.7 Skjermingsrente

Det er Skattedirektoratet som fastsetter skjermingsrenten etter delegasjon fra Finansdepartementet, jf. FSFIN § 10-12-1 første ledd. Direktoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 annet ledd. Skjermingsrenten kunngjøres på www.skatteetaten.no/aksjer.

6.8 Årets skjermingsfradrag

Årets skjermingsfradrag settes lik skjermingsgrunnlaget per 31. desember i inntektsåret multiplisert med inntektsårets skjermingsrente. Om utnyttelse av ubenyttet skjermingsfradrag, se pkt. 6.10. Er skjermingsgrunnlaget negativt, settes skjermingsfradraget til null.

6.9 Tilordning av skjermingsfradraget

Skjermingsfradraget tilordnes den som er eier av aksjene ved utgangen av inntektsåret. Er aksjer realisert i inntektsåret, får selgeren dermed ikke skjermingsfradrag for realisasjonsåret. I stedet får erververen tilordnet skjermingsfradraget for realisasjonsåret.

6.10 Ubenyttet skjermingsfradrag

Ubenyttet skjermingsfradrag for den enkelte aksje foreligger hvis årets skjermingsfradrag overstiger aksjonærens tidfestede utbytte på aksjen for det aktuelle året. Ubenyttet skjermingsfradrag skal da inngå i aksjens skjermingsgrunnlag ved beregningen av neste års skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 annet ledd annet punktum. Som følge av at et beløp tilsvarende skjermingsfradraget ikke er tatt ut av selskapet, blir det dermed neste (og eventuelt følgende) år beregnet skjermingsrente av det ubenyttede skjermingsfradraget.

For at skattyteren ikke skal miste muligheten til å ta ut et beløp tilsvarende årets skjermingsfradrag skattefritt, kan ubenyttet skjermingsfradrag i tillegg enten

– fremføres til fradrag i senere års utbytte på den samme aksjen, jf. sktl. § 10-12 første ledd fjerde punktum, eller
– fremføres til fradrag i gevinst ved realisasjon av den samme aksjen, jf. sktl. § 10-31 første ledd annet og tredje punktum

Ubenyttet skjermingsfradrag kan derimot ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap ved realisasjon av aksjen, jf. sktl. § 10-31 første ledd siste punktum.

Årets skjermingsfradrag som ikke kommer til fradrag fordi utbytte ikke er lovlig utdelt, kan i likhet med øvrig ubenyttet skjermingsfradrag fremføres til senere år, se pkt. 12.6.

Ubenyttet skjermingsfradrag som ikke utnyttes senest ved realisasjon av aksjen, faller bort.

Ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år skal i visse tilfeller omfordeles, jf. sktl. § 10-34.

6.11 Eksempler på beregning av skattepliktig utbytte

Eksempel 1

Dette eksemplet viser et tilfelle hvor det utdelte utbyttet overstiger skjermingsfradraget.

Ola har kjøpt en aksje for kr 10 000.

For år 1 er skjermingsgrunnlaget for aksjen kr 10 000. Skjermingsrenten forutsettes i dette eksemplet å være 2 % i år 1 mens den er 3,3 % i år 2 og 3. (Om skjermingsrenten for det enkelte inntektsåret, se skatteetaten.no/satser)

Skjermingsgrunnlag = Inngangsverdi + ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år

Skjermingsgrunnlag for aksjen i år 1 blir kr 10 000 + 0		*10 000*
Utbytte år 1		*500*
Skjermingsfradrag år 1: (10 000 x 2 %)	-	*200*
Skattepliktig utbytte: (500 – 200)	=	*300*

Eksempel 2

Dette eksempelet fortsetter med år 2 og 3. I år 2 og 3 er skjermingsfradraget større enn utdelt utbytte.

År 2

Skjermingsgrunnlag for aksjen i år 2 (10 000 + 0)		*10 000*
Utbytte år 2		*100*
Skjermingsfradrag år 2: (10 000 x 3,3 %)	-	*330*
Skattepliktig utbytte (Utbyttet er mindre enn skjermingsfradraget)	=	*0*
Ubenyttet skjermingsfradrag år 2: (330 – 100)		*230*
Ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring senere år		*230*

År 3

Skjermingsgrunnlag for aksjen (10 000 + 230)		*10 230*
Utbytte år 3		*400*
Skjermingsfradrag år 3: (10 230 x 3,3 %)	-	*337,6*
Ubenyttet skjermingsfradrag fra år 2	-	*230*
Skattepliktig utbytte (Utbyttet er mindre enn skjermingsfradraget)	=	*0*
Ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring senere år		*167,6*

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel 3

Dette eksempelet fortsetter med år 4. Ola mottar utbytte kr 100. Senere på året selger han aksjen til Kari for kr 10 060. Inngangsverdien fra år 1 er kr 10 000 og Ola har et ubenyttet skjermingsfradrag på aksjen på kr 167,6. Det beregnes ikke skjermingsfradrag på aksjen for år 4 fordi Ola ikke har aksjen i behold ved utgangen av året.

Utbytte år 4		*100*
Skjermingsfradrag år 4 (Det beregnes ikke skjermingsfradrag på aksjer som ikke er i behold ved utgangen av året)	-	*0*
Ubenyttet skjermingsfradrag fra år 3	-	*167,6*
Skattepliktig utbytte: (Utbytte er mindre enn skjermingsfradraget)	=	*0*
Rest ubenyttet skjermingsfradrag som kan redusere eventuell gevinst ved realisasjon av aksjen		*67,6*

Gevinstberegningen blir da slik:

Vederlag		*10 060*
Inngangsverdi	-	*10 000*
Ubenyttet skjermingsfradrag som kan redusere gevinst ned til 0	-	*60*
Skattepliktig gevinst	=	*0*

Ubenyttet skjermingsfradrag kan bare føres til fradrag i gevinst og kan ikke gi tap. Skjermingsfradrag utover kr 60, dvs. kr 7,6, vil her falle bort.

7 Det skatterettslige utbyttebegrepet

7.1 Generelt

Det skatterettslige utbyttebegrepet i sktl. § 10-11 gjelder både ved beskatning av personlige aksjonærer som faller inn under aksjonærmodellen og i forhold til hvilke utdelinger som faller inn under fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Dette utbyttebegrepet sammenfaller ikke fullt ut med det selskapsrettslige utbyttebegrepet i aksjelovene kap. 8. I dette emnet omtales utbyttebegrepet i sktl. § 10-11 som utbytte etter skattelovgivningen.

Som utbytte etter skattelovgivningen anses som hovedregel enhver fordel ved hel eller delvis vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller deltaker i selskaper som nevnt ovenfor, jf. sktl. § 10-11 annet ledd første punktum. Det er uten betydning for skatteplikten om utbyttet

- skriver seg fra skattepliktig eller skattefri inntekt
- bare tilfaller enkelte av aksjonærene, eller
- er utdelt i strid med aksjelovene og derfor ikke gir rett til skjermingsfradrag

Som utbytte etter skattelovgivningen anses også lån eller sikkerhetsstillelse som f.o.m. 7. oktober 2015 ytes fra aksjeselskap til personlig aksjonær etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde til sjette ledd, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 5.

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, anses ikke som utbytte, se sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum og pkt. 8. Det samme gjelder for utbetaling i forbindelse med likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Om når utbetaling fra selskap som er under avvikling er utbytte og når det er likvidasjonsvederlag, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.5.5.

7.2 Forholdet til uttaksreglene

Når selskapet deler ut naturalia til aksjonæren eller lar en aksjonær bruke selskapets eiendeler fritt (helt eller delvis), skal selskapet normalt uttaksbeskattes i tillegg til at

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utdelingen behandles som utbytte hos aksjonæren, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

7.3 Overføring til aksjonær mv.

7.3.1 Generelt

Reglene om utbytte gjelder som utgangspunkt bare ved overføringer til aksjonær. Som utbytte til aksjonæren regnes også overføringer fra selskapet til aksjonærens ektefelle (gjelder ikke for meldepliktige samboere) eller til personer som aksjonæren er i slekt med eller i svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, jf. sktl. 10-11 annet ledd siste punktum.

Overføring fra aksjeselskapet mv. til andre enn de som er nevnt ovenfor faller som hovedregel utenfor det skattemessige utbyttebegrepet. Selv om verdiene formelt sett overføres fra selskapet til en som ikke er aksjonær eller nærstående, kan det følge av alminnelige tilordningsregler at utdelingen anses å ha skjedd til aksjonæren. Dette må vurderes konkret. Det kan også være aktuelt å beskatte aksjonæren ut fra ulovfestede omgåelsesregler, se emnet «Tilsidesettelse».

Hvis en overføring dels har til formål å tilgodese aksjonæren og dels har andre formål, er det avgjørende om formålet hovedsakelig er å tilgodese aksjonæren, se Utv. 2009/728 (Finansministeren).

7.3.2 Utbetaling til panthaver

Utbetaling av utbytte fra selskapet til panthaver etter avtale i medhold av asl./asal. § 8-3, er skattemessig å anse som utbytte for aksjonæren og eventuelt renteinntekt for panthaveren.

7.3.3 Utdeling fra indirekte eid selskap

En utdeling fra et indirekte eid selskap, anses som en utbytteutdeling hvis det hadde blitt ansett som utbytte om aksjonæren hadde eid aksjer direkte i det utdelende selskapet, se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252.

7.3.4 Gaver til veldedige institusjoner mv.

Gaver som selskapet gir til veldedige eller allmennyttige formål anses i utgangspunktet ikke som en vederlagsfri overføring til aksjonæren. Unntaksvis kan det tenkes at det er aksjonærens mer personlige interesser som ligger bak selskapets gavebeslutning. Se nærmere Finansministeren i Utv. 2009/728. (Aksjeselskap hadde gitt gave på kr 1,5 mill. til en lokal svømmehall. Finansministeren uttalte at gjennomskjæring bør begrenses til helt atypiske tilfeller hvor aksjonærene illojalt bruker sin vedtaksmyndighet i selskapets organer til å tilgodese sine egne gaveformål).

Se også BFU 5/2009 og BFU 6/2009 der SKD i begge tilfeller kom til at aksjeselskaps gave til en skattefri stiftelse ikke utløste utbyttebeskatning for aksjonærene selv om de hadde bestemmende innflytelse i stiftelsene. I BFU 34/2009 kom SKD til at eneaksjonær i et aksjeselskap som var opprettet med allmennyttig formål, ikke skulle utbyttebeskattes for gaver som dette selskapet mottok fra et annet aksjeselskap hvor samme aksjonær var minoritetsaksjonær. De mottatte gavene skulle gjøre det mulig for selskapet å realisere det ideelle formålet. Ved oppløsning av selskapet skulle hele formuen tilfalle det ideelle formålet.

7.3.5 Gaver til nærståendes selskaper mv.

Ved overføring til selskaper hvor aksjonærene eller dennes nærstående har dominerende innflytelse, kan det ut fra ulovfestede gjennomskjæringsregler være aktuelt å behandle overføringen som om den var skjedd til aksjonæren personlig. Dette kan bl.a. være aktuelt ved generasjonsskifter hvor foreldre ønsker å overføre verdier de eier via sine selskaper til arvingene. Se for eksempel BFU 27/2009 hvor en far ønsket at hans eget heleide aksjeselskap skulle overføre aksjer i et datterselskap vederlagsfritt til et annet aksjeselskap som var heleid av sønnen. Faren ble her utbyttebeskattet, idet det i

realiteten var faren som brukte sin aksjonærposisjon til å overføre aksjene vederlagsfritt til sin sønns aksjeselskap. Se også SKD 25. februar 2010 i Utv. 2010/321.

7.4 Vederlagsfri overføring

7.4.1 Generelt

Som utbytte etter skattelovgivningen anses som hovedregel enhver fordel ved hel eller delvis vederlagsfri overføring av verdier. Dette kan være ordinært kontant utbytte eller naturalytelse som for eksempel varer eller tjenester som selskapet selv produserer eller har kjøpt inn.

Overføringer fra selskap til aksjonær som anses som vederlag for ytelser fra aksjonæren (eks. vederlag for arbeid, kjøpesum for formuesobjekt solgt til selskapet mv.), faller utenfor reglene om utbyttebeskatning. Om hvorvidt overføring fra selskap til aksjonær skal anses som lønn eller utbytte, se nedenfor og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.5. Det foreligger imidlertid utbytte hvis det betales vederlag som er lavere enn markedsverdien.

Også helt eller delvis fri bruk av varige driftsmidler, faste eiendommer e.l. anses som vederlagsfri overføring. Videre omfattes fordel i form av helt eller delvis vederlagsfri kreditt.

Det foreligger også en vederlagsfri overføring hvis det overføres verdier fra aksjonæren til selskapet til overpris.

En overføring av verdier fra selskap til aksjonær kan skje på en mer eller mindre skjult måte, se pkt. 7.4.3.

Om aksjonærers fordel ved rentefrie lån, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

7.4.2 Gaver vedtatt på generalforsamling

Gaver til aksjonær eller til dennes nærstående, jf. ovenfor, er utbytte etter skattelovgivningen selv om det er gave etter aksjelovene. Om skattefritak for gaver til aksjonær mv. som også er ansatt i selskapet, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

7.4.3 «Fordekte» verdioverføringer

Transaksjoner mellom aksjonær og selskap kan i visse tilfeller reelt sett innebære en netto verdioverføring (vederlagsfri overføring) fra selskapet til aksjonær, uten at noen slik verdioverføring er oppgitt til beskatning. Som eksempler på slike fordekte verdioverføringer hvor beskatning normalt vil måtte foretas, enten som lønn, pensjon eller utbytte nevnes

- lån fra selskapet til en aksjonær, når det ved utbetalingen eller senere må regnes med at beløpet ikke skal tilbakebetales, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap»
- ettergivelse av lån som aksjonæren har fått (unntaksvis kan forholdene ligge slik an at det ikke er naturlig å anse ettergivelsen som utbytte)
- bortfall av arvet gjeld til «eget» aksjeselskap etter proklama, se LRD (Gulating) 2. oktober 1995 i Utv. 1995/971
- ikke-reell utgiftsgodtgjørelse fra selskapet til en aksjonær
- salg fra selskap til aksjonær til underpris
- salg fra aksjonær til selskap til overpris

Et annet eksempel er tilfeller hvor selskapet faktureres for varer og tjenester som i realiteten kommer aksjonærene til gode. Det må vurderes konkret om kostnadsdekningen hovedsakelig fremstår som en overføring til aksjonæren eller dennes nærmeste.

Ved omklassifisering av ikke-reell utgiftsgodtgjørelse for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser.

Ikke-reell utgiftsgodtgjørelse til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte. Ved omklassifisering til utbytte, anses dette som ulovlig uten rett til skjerming.

Se for øvrig URD 19. november 2010 (Sør-Trøndelag tingrett) i Utv. 2010/1670 (utgiftsgodtgjørelse i form av bl.a. leieinntekter ble omklassifisert til lønn).

7.4.4 Inntektstillegg ved skjønnsligning av selskapet

Er selskapet tillagt uoppgitt inntekt ved skjønnsligning og midlene ikke er i behold i selskapet ved utgangen av inntektsåret, må det vurderes om midlene er tilflytt aksjonærene, se HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056). Nærmere om tilordning og klassifisering av slik inntekt, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.2.

7.4.5 Transaksjoner som kommer både selskapet og aksjonærene til gode

Transaksjoner som ikke innebærer en klar særfordel for aksjonærene eller disses nærstående, behandles ikke som utbytte. Dette gjelder for eksempel selskapets dekning av kostnader som kommer både selskap og aksjonær til gode. Som eksempler nevnes kostnader til stiftelse av selskapet, kapitalutvidelser, børsnoteringer mv, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.7. Om kostnader ved oppkjøp av selskaper og fusjon, se emnet «Transaksjonskostnader mv.». Se også Rt. 2000/2033 (Sunndal Collier). (Saken gjaldt selskapets dekning av kostnader til å foreta finansiell rådgivning «med gjennomføring av strategiske vurderinger og veivalg som selskapets ledelse, styre og aksjonærer står overfor». Utbyttereglene i aksjeloven av 1976 § 12-4 flg. kom ikke til anvendelse på kravet. Antatt at det bare kan være aktuelt å se et slikt rådgivningshonorar som utbytte dersom rådgivningen må sees som en klar særfordel for de selgende aksjeeierne. I denne saken var det sentrale formålet det mer langsiktige å videreføre selskapsinteressene).

7.5 Verdsetting

Eiendeler, tjenester mv. som tas som utbytte skal som utgangspunkt verdsettes til omsetningsverdi.

Det forekommer at et selskap eier et verdifullt formuesobjekt som for eksempel bolig, fritidsbolig, båt mv. som disponeres av en aksjonær. For slike objekter er det ofte ikke noe reelt leiemarked. For bolig og fritidsbolig kan dette være aktuelt fordi eiendommen er spesielt stor og innholdsrik, har en luksuriøs innredning og/eller tilknytninger som svømmebasseng, brygge, båthus mv.

Hvis leieverdien i markedet er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse, er ikke ligningsmyndighetene bundet til å fastsette fordelen til hva eieren kunne få ved utleie til andre. I stedet kan fordelen settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende formuesobjektet. Se nærmere i emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.7.

7.6 Kapitalnedsettelse

7.6.1 Generelt

Nedsettelse av aksjekapitalen med utbetaling til aksjonærene kan skje enten ved nedskrivning av aksjenes pålydende eller ved innløsning av aksjer.

Utbetaling i forbindelse med kapitalnedsettelse vil følge ulike regler avhengig av om utbetalingen har karakter av å være realisasjonsvederlag, tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller utbytte. Om tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs, se pkt. 8.

7.6.2 Innløsning av aksjer

Utbetaling fra selskapet til aksjonærer i forbindelse med hel innløsning av enkeltaksje, jf. sktl. § 10-37, eller alle aksjer (hel eller delvis likvidasjon), følger reglene om realisasjon av aksjer og ikke reglene om utbytte såfremt innløsningen medfører endringer i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

eierposisjonene. Om tilfeller hvor slik innløsning likevel ikke følger reglene for realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.19.2 og pkt. 3.5.3 og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

7.6.3 Delvis nedskriving av aksjenes pålydende

Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene anses som utbytte i den utstrekning utbetalingen ikke anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital. Har aksjekapitalen vært skrevet opp uten innbetaling, skal eventuell utbetaling først anses å dekke denne oppskrivningen og behandles som aksjeutbytte. Dette gjelder selv om oppskrivningen er skattlagt hos selskapet etter den tidligere selskapsskatteloven § 1-6. Unntaksvis kan det tenkes at tilbakebetalingen må anses å skrive seg fra tidligere innbetalt kapital som har blitt skrevet ned. I så fall skal utdelingen behandles som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se FIN 28. mars 2006 i Utv. 2006/752.

7.7 Utdeling av aksjer

Utdeling av fondsaksjer, dvs. aksjer som utstedes ved forhøyelse av aksjekapitalen uten innbetaling, eller forhøyelse av aksjenes pålydende uten innbetaling (tilskrivning på aksjer), utløser ikke utbyttebeskatning av aksjonærene.

Utdeling av «egne aksjer», dvs. aksjer som selskapet eier i seg selv, skal ikke utbyttebeskattes hos aksjonærene dersom aksjer deles ut til alle aksjonærene i forhold til deres eierandeler. Deles aksjene ut i et annet forhold enn eierandeler, vil de som øker sin eierandel få en tilsvarende del behandlet som utbytte. Se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399.

7.8 Utdeling fra obligasjonsfond

Utdeling fra obligasjonsfond behandles ikke etter reglene for utbytte. Se emnet «Verdipapirfond».

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er det skatterettslige skillet mellom obligasjonsfond og aksjefond opphevet. Utdeling fra verdipapirfond som etter nærmere regler i sktl. § 10-20 tredje ledd skal anses som aksjeutbytte, omfattes av skjermingsmetoden og fritaksmetoden. Se nærmere emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.3.

7.9 Avkastning på fondsobligasjoner

Avkastning på fondsobligasjoner utstedt av banker anses som renter og ikke som utbytte.

7.10 Utdelinger fra boligselskap/boligaksjeselskap

Utbetaling av utbytte fra boligselskap/boligaksjeselskap som lignes etter særreglene i sktl. § 7-3 utløser ikke utbyttebeskatning for aksjonærene. Se nærmere BFU 29/2010.

7.11 Utdelinger fra samvirkeforetak

Om ulike typer utdelinger fra samvirkeforetak og hvilke som skattemessig anses som utbytte etter sktl. § 10-11, se emnet «Samvirkeforetak», pkt. 11.2.

7.12 Konsernbidrag

Om konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

7.13 Overføring av eiendeler i virksomhet innen konsern

Om overføring av eiendeler i virksomhet innen konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

7.14 Tilbakebetaling av innskudd som ikke er lån

Dersom aksjonæren yter et innskudd som ikke følger reglene i aksjelovene, og heller ikke anses som et lån, vil en tilbakeføring fra selskapet til aksjonæren kunne anses som utbytte, se HRD i Utv. 1989/740 (Rt. 1989/545). (Fast eiendom ble i 1971 overført til aksjeselskap til klar underpris. Eiendommen skulle tilbakeføres til aksjonæren til samme pris med tillegg for eventuelle påkostninger når forholdene endret seg. På grunn av selskapets situasjon var det tvilsomt om og når en tilbakeskjøtning skulle finne sted. Ved tilbakeføringen 13 år senere ble forskjellen mellom salgsverdi og underpris ansett som utbytte.)

7.15 Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle aksjonærer ved fusjon/fisjon, behandles i utgangspunktet skattemessig som utbytte, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 8.6 og emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

8 Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs

8.1 Generelt

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs anses ikke som utbytte, se sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum. Tilbakebetalingen skal redusere aksjens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Dette gjelder selv om aksjenes inngangsverdi er eller blir negativ.

Som innbetalt aksjekapital og overkurs anses det beløpet som er innbetalt (som aksjekapital og overkurs) i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere i forbindelse med kapitalutvidelser. Selv om en del av den innbetalte overkursen er benyttet til å dekke stiftelseskostnadene, jf. asl./asal. § 2-5, skal dette ikke medføre at den innbetalte overkursen reduseres.

Som innbetalt aksjekapital anses ikke kapital som knytter seg til aksjer som er utstedt ved forhøyelse av aksjekapitalen uten nytegning og tilskrivning på aksjer, jf. sktl. § 10-11 fjerde ledd. Aksjekapitalen skal likevel anses innbetalt hvis kapitalforhøyelsen har skjedd ved hjelp av tidligere innbetalt aksjekapital og/eller overkurs, se pkt. 8.6.

Som innbetalt kapital anses også tilbakebetaling av kreditt som tidligere er ansett som utbytte for aksjonær etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 5

Innbetalt kapital kan tilbakebetales ved nedsettelse av selskapets aksjekapital, ved tilbakebetaling av innbetalt overkurs eller ved en utdeling som selskapsrettslig behandles som en utdeling av selskapets frie egenkapital. Er innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, satt ned uten at kapitalen er delt ut, kan det nedskrevne beløpet på et senere tidspunkt klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital på aksjonærens hånd.

8.2 Skatteposisjonen knytter seg til den enkelte aksje

Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs», jf. sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum, knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD i Utv. 1958/194 (Rt. 1957/1239). Det er dermed uten betydning for denne skatteposisjonen om innbetalingen er foretatt av nåværende aksjonær eller en tidligere aksjonær. Det har heller ikke noen betydning for skatteposisjonen hva aksjonæren eventuelt har betalt for aksjen i annenhåndsmarkedet. Skatteposisjonen «innbetalt kapital» kan være ulik for aksjer i samme selskap. En utbetaling fra selskapet kan dermed medføre utbyttebeskatning for noen aksjonærer, mens for andre aksjonærer kan utdelingen klassifiseres som skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

Hvis en aksjonær har aksjer med ulik skattemessig innbetalt kapital innenfor samme aksjeklasse, anses en selskapsmessig utbytteutdeling å knytte seg til samtlige av aksjonærens aksjer innenfor den enkelte aksjeklasse. Utdelingen kan ikke med virkning for beskatningen skjevdeles innenfor samme aksjeklasse, slik at utdelingen anses å gjelde de aksjene med høyest skattemessig innbetalt kapital, se for eksempel BFU 32/2008 og

BFU 35/2008. Se også BFU 24/2013 (samme aksjonær hadde tilnærmet like mange A-aksjer og B-aksjer. A-aksjer kunne omklassifiseres til B-aksjer og omvendt.)

For aksjer i børsnoterte selskaper kan det i praksis være vanskelig å holde rede på innbetalt kapital per aksje. I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer. Der en eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, kan dette legges til grunn for disse aksjene, mens innbetalt kapital beregnes på selskapsnivå for de øvrige aksjene.

8.3 Innløsning av aksjer

Ved innløsning av aksjer faller skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene bort. Dette gjelder også hvor selskapet innløser egne aksjer, se FIN 19. oktober 1979 i Utv. 1979/609. I visse tilfeller skal en innløsning av enkeltaksjer ikke anses som realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.19.2. Skatteposisjonen innbetalt aksjekapital herunder overkurs skal da overføres til aksjonærens gjenværende aksjer, i den grad skatteposisjonen ikke blir tilbakebetalt i forbindelse med innløsningen.

8.4 Verdsetting av skatteposisjonen

8.4.1 Generelt

Ved tingsinnskudd vil omsetningsverdien av innskuddet som utgangspunkt danne grunnlag for «innbetalt aksjekapital herunder overkurs», med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier, jf. asl./asal. § 2-7.

Den regnskapsmessige verdsettingen av innskuddet ved stiftelsen eller kapitalforhøyelsen skal utgjøre den øvre grense for hva som anses som innbetalt aksjekapital og overkurs for vedkommende aksjonær, se FIN 28. februar 2008 i Utv. 2008/701. Dette gjelder selv om den virkelige verdien av innskuddet er høyere.

8.4.2 Konvertering av fordring til aksjekapital

Ved konvertering av fordring til aksjekapital skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» som hovedregel fastsettes til omsetningsverdien av fordringen på konverteringstidspunktet.

8.4.3 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter en konsernintern overføring

Skjer en kapitalforhøyelse ved en konsernintern overføring som er gjennomført til regnskapsmessig kontinuitet, vil den balanseførte verdien av innskuddet utgjøre skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs», se FSFIN § 11-21-6 annet ledd. Dette gjelder også om det er aksjer som overføres, og innbetalt aksjekapital herunder overkurs på disse aksjene, overstiger den balanseførte verdien av aksjeinnskuddet.

8.4.4 Innbetalt aksjekapital herunder overkurs ved splitt og spleis

Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» er en individuell posisjon som skal følge den enkelte aksjen. Ved splitt eller spleis av aksjer, skal denne skatteposisjonen derfor omfordeles innenfor den enkelte aksjonærs eierandel slik at aksjonæren etter splitten eller spleisen i størst mulig grad beholder den andelen av selskapets totale innbetalte kapital som han hadde før. SKD har i BFU 24/2009 uttalt at utjevning av den enkelte aksjes skatteposisjoner ved å spleise 24 000 aksjer til én aksje eid av aksjonærene i sameie, med en etterfølgende splitt til 6 aksjer, ville være i strid med prinsippet om at skatteposisjonen er individuelt knyttet til hver aksje. Skatteposisjonene måtte derfor fordeles som om spleisen var gjort direkte fra 24 000 aksjer til 6 aksjer.

8.4.5 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter fusjon og fisjon

Ved skattefri fusjon og fisjon skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene i det overdragende selskapet, videreføres på vederlagsaksjene. Dette gjelder også i den grad skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» overstiger den regnskapsmessige verdien av innskuddet. Hvis aksjene splittes eller

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

spleises, må skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» omfordeles på de nye aksjene.

Ved innfusjonering av heleid datterselskap i morselskap, jf. asl. § 13-23/asal. § 13-24, bortfaller skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på de innløste aksjene.

8.4.6 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter overføring av aksjer etter overgangsregel E

Er aksjer mottatt som vederlag for aksjer som er overført etter overgangsregel E til sktl. § 2-38, jf. lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. XIX Overgangsregler, skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» videreføres på vederlagsaksjene i det overtakende selskapet. Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på vederlagsaksjene vil være det beløpet som ble ansett som «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene i det underliggende selskapet på overdragelsestidspunktet. Denne verdien vil kunne avvike fra selskapets regnskapsmessige verdi. En utdeling kan etter omstendighetene anses som tilbakebetaling av aksjekapital, selv om den selskapsrettslig behandles som en utbytteutdeling. Se FIN 22. desember 2006 i Utv. 2006/118 og FIN 28. mars 2006 i 2006/752. Se også pkt. 6.19.

Om størrelsen på innbetalt kapital på vederlagsaksjene ved overføring av deltakerandel, se FIN 23. desember 2005 i Utv. 2006/119 og FIN 29. desember 2005 i Utv. 2006/120.

Kapitalforhøyelsen i det overtakende selskapet medførte i en del tilfeller at det ble utstedt flere eller færre aksjer enn det aksjonæren eide i det underliggende selskapet. I slike tilfeller må skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» omfordeles på de mottatte vederlagsaksjene. Dette gjelder både når den innbetalte aksjekapitalen, herunder overkurs, er høyere enn aksjeinnskuddets regnskapsmessige verdi og når den er lavere. Se SKD 23. april 2013 i Utv. 2013/1193.

8.4.7 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter skattefri omdanning av foretak til aksjeselskap

Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap etter sktl. § 11-20 og FSFIN § 11-20-4, skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» for vederlagsaksjene tilsvare de skattemessige verdier som overføres ved omdanningen. Tilsvarende gjelder ved skattefri omdanning til aksjeselskap fra virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune, interkommunalt selskap, samvirkeforetak og statsforetak. Dette innebærer at «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» blir identisk med inngangsverdien på vederlagsaksjene. Skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene kan settes til netto skattemessig verdi av de overførte aksjene, selv om det tegnes aksjekapital til lavere regnskapsmessige verdier, se FIN 29. juli 1999 i Utv. 2000/1458. Det samme vil gjelde for fastsetting av «innbetalt kapital herunder overkurs». Overføres aksjer ved omdanningen, vil således innbetalt kapital på de overførte aksjene ikke få betydning for fastsettingen av innbetalt kapital på vederlagsaksjene.

Ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, skal innbetalt kapital som knytter seg til andelene, videreføres på aksjene.

8.5 Avgrensning mot kapital som er opptjent i selskapet

8.5.1 Generelt

For at en utdeling skal kunne anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller overkurs, må aksjonæren sannsynliggjøre at det gjelder aksjekapital eller overkurs som tidligere er innbetalt.

Kapital som er opptjent i selskapet anses ikke innbetalt i skattemessig sammenheng.

Posten «Innskutt egenkapital» i selskapsregnskapet, jf. rl. § 6-2 første ledd C I, kan inneholde både kapital som er innbetalt til selskapet og kapital som er opptjent i selskapet. Dette gjelder både det beløpet som er ført opp som aksjekapital og det beløpet som er ført opp som overkursfond.

Aksjekapitalen kan foruten direkte innbetalt aksjekapital, bestå av fondsemittert kapital. Den fondsemitterte kapitalen kan skrive seg fra selskapets frie egenkapital, fra

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

overkursfondet, eventuelt fra det tidligere reservefondet. Den delen av den fondsemitterte kapitalen som skriver seg fra hhv. annen egenkapital, overkursfond eller reservefond, kan dels være innbetalt kapital og dels opptjent kapital.

Overkursfondet kan bestå av overkurs som er innbetalt i forbindelse med stiftelse eller kapitalutvidelse. Det kan også bestå av fondsemittert kapital.

Ved ikrafttredelsen av regnskapsloven pr. 1. januar 1999, skulle en andel av reservefondet tilsvarende summen av overkursavsetninger de siste ti år, overføres til overkursfondet, jf. rl. § 10-3. Den resterende del av reservefondet skulle overføres til annen egenkapital. Reservefondet kunne ved overgangen til regnskapsloven bestå både av innbetalt og opptjent kapital. Også oppskrivningsfond og innløsningsfond skulle ved overgangen overføres til overkursfondet. Den del av overkursfondet som består av det tidligere oppskrivningsfondet, anses ikke innbetalt i skattemessig sammenheng.

Posten «Opptjent egenkapital», jf. rl. § 6-2 første ledd C II kan også inneholde innbetalt kapital. Det kan gjelde kapital som skriver seg fra reservefondet, eller det kan være kapital som er opptjent etter at kapitalen er skrevet ned uten tilbakebetaling, jf. nedenfor.

8.5.2 Nedsettelse av aksjekapitalen

Hvis aksjekapitalen inneholder både innbetalt aksjekapital og fondsemittert kapital, skal en nedsettelse av aksjekapitalen først anses å gjelde den fondsemitterte kapitalen, jf. sktl. § 10-11 femte ledd. Dersom den fondsemitterte kapitalen bare består av opptjent kapital vil utdeling fra selskapet i forbindelse med nedsettelse av aksjekapital være en vederlagsfri overføring fra selskapet til aksjonær, og følgelig utløse utbyttebeskatning etter sktl. § 10-11 annet ledd. Utbytteskatten rammer bare aksjer som eksisterte på tidspunktet for fondsemisjonen. Se likevel pkt. 7.6.3. Hvis den fondsemitterte kapitalen skriver seg fra en balansepost som inneholder både innbetalt og opptjent kapital, for eksempel overkursfond, kan aksjonæren velge om den fondsemitterte kapitalen skal anses å gjelde innbetalt kapital eller opptjent kapital.

8.5.3 Utdeling fra overkursfond og annen egenkapital

Hvis utdelingen skjer fra overkursfondet eller fra annen innskutt eller opptjent egenkapital og disse postene inneholder både innbetalt og opptjent kapital, kan skattyter velge om en utdeling skal anses som utbytte eller som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se FIN 28. mars 2006 i Utv. 2006/752.

8.6 Innbetalt kapital gjenvinnes

Hvis innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, nedskrives som tapt, jf. asl./asal. § 12-1 nr. 1, men selskapet senere får økte verdier (gjennom opptjent kapital) som anvendes til utbetaling, kan et beløp tilsvarende nedsettelsen anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, se HRD i Utv. V/429 (Rt. 1949/296) (Virik). Dette gjelder selv om det forut for utbetalingen ikke har skjedd noen oppskrivning av aksjekapitalen. Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» knytter seg til den enkelte aksje som er i behold etter nedskrivningen, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD 21. desember 1957 i Utv. 1958/194.

8.7 Eksempel på forskjellen mellom innbetalt og ikke-innbetalt aksjekapital

Et selskaps aksjekapital er i år 1 kr 500 000, fordelt på 10 000 aksjer, hver med et pålydende på kr 50 som er innbetalt. Samme år konverterte selskapet opptjent egenkapital til aksjekapital (fondsemisjon) slik at selskapets aksjekapital ble utvidet med kr 250 000 uten at det ble foretatt noen innbetaling av kapital utenfra. Det ble ikke utstedt fondsaksjer, men hver av de eksisterende aksjers pålydende ble skrevet opp til kr 75.

Selskapets aksjekapital er etter dette på kr 750 000 (500 000 + 250 000), fordelt på 10 000 aksjer, hver med et pålydende på kr 75.

Selskapet beslutter senere å skrive ned aksjekapitalen med kr 350 000 til kr 400 000. Kapitalnedsettelsen blir gjennomført ved at pålydende per aksje reduseres fra kr 75 til kr 40 og at kr 35 blir utbetalt aksjonærene per aksje.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

De første kr 250 000 av utbetalingen anses å dekke fondsemisjonen uten innbetaling fra aksjonærene og behandles som utbytte. De resterende kr 100 000 anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, og skal redusere aksjenes inngangsverdi og innbetalt kapital.

8.8 Tilbakebetaling av andre egenkapitalinnskudd

Om tilbakebetaling av betinget aksjeeiertilskudd fra et svensk selskap, se FIN 6. februar 1995 i Utv. 1995/468.

9 Tilordning av aksjeutbytte

Aksjeutbytte skal som utgangspunkt skattlegges hos den som på innvinningstidspunktet er eier av de aksjene som utbytteretten knytter seg til, se pkt. 3. Om hvem som er eier, se emnet «Eierbegrepet». Eieren skal skattlegges for utbytte selv om utbyttet er utdelt til en av aksjonærens nærstående, se pkt. 7.3.

Har en aksje skiftet eier, skattlegges utdelt utbytte og andre verdioverføringer i utgangspunktet hos den aksjonæren som eier aksjen på det tidspunktet utdelingen ble besluttet av generalforsamlingen. Dette gjelder selv om vedkommende har solgt aksjen etter beslutningen, men før utbetalingen, og det er kjøperen som skal ha utbytte etter avtalen mellom dem. (I et slikt tilfelle må vederlaget for aksjene reduseres med utbyttet.)

Har eieren solgt aksjen før utbytte ble besluttet, men forbeholdt seg retten til å motta utbytte, jf. asl./asal. § 8-3, er det selgeren som skal skattlegges for utbyttet. Retten til utbytte kan etter aksjelovene § 8-3 annet ledd ikke lovlig skilles fra eierretten til aksjen i mer enn 2 år.

Er det i innsendt aksjonæroppgave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets styre om at aksjen er realisert, lignes han som eier av aksjen, med mindre han kan påvise overfor ligningsmyndighetene hvem som er den virkelige eieren, se sktl. § 10-11 syvende ledd, jf. § 4-51.

Om hvem som skal skattlegges for utbytte og utbyttekompensasjon ved utlån av verdipapirer, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

10 Tidfesting av aksjeutbytte

Om tidfesting av aksjeutbytte, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 4.5.1.

11 Aksjonærenes opplysningsplikt

Om hvem som har plikt til å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Skattepliktig utbytte av aksjer/andeler skal oppgis og spesifiseres i selvangivelsen eller i eget vedlegg.

Personlige aksjonærer i selskap der selskapet har levert en formelt riktig utfylt «Aksjonærregisteroppgave» (RF-1086), vil motta skjemaet «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) fra skatteetaten. Dette gjelder norske selskaper og utenlandske selskaper notert på Oslo Børs. Dersom skattyter, eventuelt selskapet, har gitt opplysninger om aksjens kostpris, vil oppgaven inneholde et forslag fra skatteetaten til skjermingsgrunnlag, skjermingsfradrag, skattepliktig utbytte, samt eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring. Aksjonæren skal bare levere «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) dersom han gjør endringer i oppgaven. Skattepliktig utbytte fra denne oppgaven blir forhåndsutfylt i selvangivelsen.

Personlige aksjonærer som ikke mottar «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) fra skatteetaten (eventuelt om RF-1088 ikke omfatter alle selskapene vedkommende er aksjonær i) skal levere skjemaet «Aksjer og fondsandeler» (RF-1059). Skjemaet leveres som vedlegg til selvangivelsen.

Om plikt for selskaper og innretninger til å levere oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

12 Lovlig utbytte

12.1 Generelt

Anvendelse av fritaksmetoden og aksjonærmodellen forutsetter at det foreligger et utbytte etter skattelovens regler som er lovlig etter aksjelovenes regler. Dersom skattemessig utbytte

- også er utbytte etter aksjelovenes regler, må aksjelovenes regler om utbytte være fulgt, se nedenfor, eller
- ikke er definert som utbytte etter aksjelovenes regler, må de øvrige reglene i aksjelovene være fulgt. Dette vil f.eks. gjelde kapitalnedsettelse etter aksjelovene kap. 12. Se pkt. 12.5

Reglene om hva som er lovlig utbytte fremgår av aksjelovene kap. 8.

Krav til hva som er lovlig utbytte etter aksjelovene, kan deles inn i to hovedgrupper

- formelle regler om når utbytte er lovlig, herunder hvem som kan vedta utbytte, se pkt. 12.2
- hva som kan utdeles som utbytte, se pkt. 12.3.

12.2 Formelle krav til lovlig utbytte

12.2.1 Ordinær utdeling

Beslutning om utbytte treffes av generalforsamlingen, medmindre generalforsamlingen har gitt styret fullmakt til å beslutte utdeling. Styret skal legge frem forslag til utdeling av utbytte, og generalforsamlingen kan ikke vedta høyere utbytte enn det styret har foreslått eller godtar. Se asl./asal. § 8-2 første ledd. En utdeling som finner sted før generalforsamlingen fatter beslutning om utdeling, vil ikke være lovlig.

Har overføringen av en fordel til aksjonær skjedd før generalforsamlingen, men på betingelse av generalforsamlingens godkjennelse, vil utdelingen etter omstendighetene kunne anses som et reelt lån frem til et eventuelt vedtak om utdeling av utbytte. Hvorvidt det foreligger et reelt lån må vurderes konkret, hvor det legges vekt på de momentene som er nevnt i emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 6.1. F.o.m. 7. oktober 2015 skal også reelle lån til aksjonær skattlegges som utbytte.

Etter asl./asal. § 8-2 annet ledd kan generalforsamlingen, etter at den har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår, også gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av utbytte på grunnlag av selskapets årsregnskap, jf. asl./asal. § 8-2 annet ledd. Fullmakten kan ikke gjelde for lengre tid enn frem til førstkommende ordinære generalforsamling. Generalforsamlingens beslutning om styrefullmakt skal uten opphold meldes til Foretaksregisteret. Styret kan ikke gjøre bruk av fullmakten før den er registrert.

Utbetalingsdagen for utbytte kan ikke settes senere enn 6 måneder etter beslutningen, se asl./asal. § 8-3 tredje ledd. Det er ikke av avgjørende betydning (heller ikke skatterettslig) om utbyttet faktisk blir utbetalt til aksjonær. Aksjonærens krav på utbetaling av lovlig besluttet utbytte må betraktes som en vanlig fordring.

Om formelle krav til innkalling og gjennomføring av generalforsamlingen, se aksjelovene kap. 5.

Generalforsamlingen kan ikke treffe beslutning som er egnet til å gi visse aksjeeiere eller andre en urimelig fordel på andre aksjeeieres eller selskapets bekostning, se asl./asal. § 5-21.

12.2.2 Tilleggsutdelinger

Senere generalforsamlinger kan beslutte tilleggsutdelinger av utbytte basert på de samme formkravene og innenfor de samme materielle grensene som ved ordinær utdeling.

12.2.3 Utbytteutdeling på grunnlag av en mellombalanse

Foruten ordinær utbytteutdeling, kan selskapet også dele ut ekstraordinært utbytte på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter de samme reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen, se asl./asal. § 8-2 a. Plikten til revisjon av en slik mellombalanse gjelder selv om et aksjeselskap i medhold av aksjeloven § 7-6 har valgt å unnlate revisjon av årsregnskapet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Balansedagen for mellombalansen kan ikke ligge lenger tilbake i tid enn seks måneder før dagen det treffes beslutning om ekstraordinært utbytte, se asl./asal. § 8-2 a første ledd annet punktum.

Bestemmelsene i aksjelovene § 8-1 om hva som kan deles ut som utbytte, gjelder tilsvarende for utdeling av ekstraordinært utbytte. Bestemmelsen i asl./asal. § 8-2 første ledd om at styret skal legge fram forslag om utdeling, og at generalforsamlingen ikke kan beslutte høyere utbytte enn hva styret foreslår, gjelder tilsvarende, se asl./asal. § 8-2 a tredje ledd. Bestemmelsen i asl./asal. § 8-2 annet ledd om at styret kan gis fullmakt til å beslutte utdeling, gjelder ikke for utdeling på grunnlag av mellombalanse.

12.2.4 Spesielt om utbytte i form av aksjonærs frie bruk av eiendeler tilhørende selskapet

Kravet til vedtak i generalforsamlingen gjelder også i de tilfellene der aksjonæren mottar utbytte i form av fri bruk av selskapets eiendeler. For at slik fri bruk skal være lovlig, må bruken i utgangspunktet bygge på en lovlig beslutning av generalforsamlingen som er truffet før bruken finner sted. Selskapet vil så oppfylle forpliktelsen til å utdele utbyttet ved å stille eiendelen til disposisjon for aksjonæren.

12.3 Hvor mye som kan deles ut som utbytte

12.3.1 Generelt om rammen

Et aksjeselskap kan dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har tilbake netto eiendeler som gir dekning for selskapets aksjekapital og annen bundet egenkapital etter asl./asal. §§ 3-2 og 3-3, se asl./asal. § 8-1. Annen bundet egenkapital etter § 3-2 og § 3-3 omfatter fond for urealiserte gevinster og fond for vurderingsforskjeller.

Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, eventuelt på grunnlag av mellombalanse, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn, se asl./asal. § 8-1 første ledd siste punktum og § 8-2 a.

Selskapet kan bare dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har en forsvarlig egenkapital og likviditet, se asl./asal. § 8-1 fjerde ledd, jf. § 3-4. I følge asl./asal. § 3-4 skal selskapet til enhver tid ha en egenkapital og en likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet.

Rammen for utbytteutdeling etter asl./asal. § 8-1 første ledd skal reduseres med andre disposisjoner foretatt etter balansedagen som etter bestemmelsene i asl./asal. skal ligge innenfor denne rammen, se asl./asal. § 8-1 tredje ledd. Dette vil f.eks. gjelde kreditt og sikkerhetsstillelser som nevnt nedenfor foretatt mellom balansedagen og beslutningstidspunktet. I tillegg skal det gjøres fradrag for utdeling til aksjeeierne eller sletting av egne aksjer etter asl./asal. § 12-1 første ledd nr. 2 som er foretatt i forbindelse med nedsetting av aksjekapitalen mellom balansetidspunktet og beslutningstidspunktet, jf. asl./asal. § 8-1 tredje ledd.

Skal selskapet foreta utdeling ut over begrensningsreglene i asl./asal. § 8-1, må selskapet følge reglene for aksjekapitalnedsetting i asl./asal. kapittel 12.

12.3.2 Reduksjon i utbytterammen for egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i

Selskapets beholdning av egne aksjer vil komme til fradrag etter aksjelovene § 8-1 første ledd. I aksjelovene § 8-1 annet ledd nytt tredje punktum er det imidlertid gitt en egen bestemmelse om avtalepant i egne aksjer. Etter denne bestemmelsen skal det gjøres fradrag i utbytterammen for egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i før balansedagen. Reduksjonen skal tilsvare fordringen pantet skal sikre. Dette gjelder likevel ikke hvis det allerede er gjort fradrag i utbytterammen for fordringen etter bestemmelsen om fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse i asl./asal. § 8-1 annet ledd første punktum. Reduksjon i utbytterammen skal foretas selv om selskapet selger eller avvikler pant i egne aksjer mellom balansedagen og generalforsamlingens vedtak om utbytteutdeling.

12.3.3 Reduksjon i utbytterammen for kreditt og sikkerhetsstillelser

Det skal også gjøres fradrag i utbytterammen for kreditt og sikkerhetsstillelse mv. etter asl./asal. §§ 8-7 til 8-10 fra før balansedagen som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan dele ut som utbytte. Det skal likevel ikke gjøres fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse mv. som er tilbakebetalt eller avviklet før beslutningstidspunktet, eller kreditt til en aksjeeier i den grad kreditten avvikles ved en avregning i utbyttet, se asl./asal. § 8-1 annet ledd annet punktum.

Kreditt og sikkerhetsstillelse som skal redusere rammen for utdeling av utbytte omfatter

- kreditt til aksjeeiere mv. etter asl./asal. § 8-7, herunder aksje eller andelseiere i samme konsern, eller noen av dennes nærstående, se asl./asal. § 8-7 annet ledd. Rammen for utbytte skal likevel ikke reduseres med
  - kreditt med vanlig løpetid i forbindelse med forretningsavtaler, se asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr 1
  - kreditt eller sikkerhet til fordel for morselskapet eller annet selskap i samme konsern, se asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr 2
  - kreditt eller sikkerhet til fordel for en juridisk person som har slik bestemmende innflytelse som nevnt i asl./asal. § 1-3 over selskapet, eller til fordel for datterselskap av en slik juridisk person, forutsatt at kreditten eller sikkerhetsstillelsen skal tjene foretaksgruppens økonomiske interesser, se asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr. 3
  - kreditt til aksjeeier som er ansatt i hovedstilling i selskapet eller i annet selskap i samme konsern når kreditten ytes i samsvar med det som er vanlig finansiell bistand til ansatte, se asl./asal. § 8-8 første ledd. Det er et vilkår at vedkommende ikke eier mer enn fem prosent av aksjekapitalen i selskapet eller annet selskap i samme konsern, se asl./asal. § 8-8 annet ledd
- kreditt eller sikkerhetsstillelse til fordel for styremedlem, daglig leder eller medlem av bedriftsforsamlingen i selskapet eller annet selskap i samme konsern, eller til noen av disses nærstående, jf. asl./asal. § 8-9 første ledd. Rammen for utbytte skal likevel ikke reduseres for kreditt eller sikkerhetsstillelse til en ansatt eller dennes nærstående, når den ansatte
  - er valgt som de ansattes representant i styret eller bedriftsforsamlingen etter regler i aksjelovene eller i vedtektsbestemmelser, se asl./asal. § 8-9 annet ledd nr. 1,
  - er ansatt i hovedstilling i selskapet eller i et annet selskap i samme konsern se asl./asal. § 8-9 annet ledd nr. 2, og
  - kreditten ytes i samsvar med det som er vanlig ved finansiell bistand til ansatte se asl./asal. § 8-9 annet ledd nr. 3
- kreditt og sikkerhetsstillelse i forbindelse med tredjepersons erverv av aksjer i selskapet eller selskapets morselskap, se asl./asal. § 8-10 første ledd

12.3.4 Reduksjon i utbytterammen for gaver som selskapet yter

Leilighetsgaver og gaver til allmennyttig eller lignende formål som anses rimelige ut fra gavens formål, selskapets stilling og omstendighetene for øvrig, reduserer ikke utbytterammen, jf. asl./asal. § 8-6 første og annet ledd. Andre gaver hvor det etter asl./asal. § 8-6 tredje ledd er et vilkår om tilslutning fra samtlige aksjeeiere, reduserer rammen for hva som kan utdeles som utbytte.

12.4 Utdeling i forbindelse med kapitalnedsetting

Utbetaling i forbindelse med nedsetting av aksjekapital, følger ikke aksjelovenes regler om utbytte, men reglene i aksjelovene kap. 12. Dette gjelder selv om utbetaling skattemessig behandles som utbytte. Hvis utdelingsbeløpet anses som utbytte, må utdelingen – for å være lovlig – skje i samsvar med reglene i asl./asal. kap. 12.

Beslutning om nedsetting av aksjekapitalen treffes av generalforsamlingen, jf. asl./asal. § 12-1. Hvis nedsettingsbeløpet skal deles ut til aksjonærene, kan slik beslutning bare treffes etter forslag fra styret eller med styrets samtykke, jf. asl./asal. § 12-1 annet ledd siste punktum. Om styrets forslag, se asl./asal. § 12-3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

I følge asl./asal. § 12-1 annet ledd skal beslutningen angi nedsettingsbeløpet og hva det skal brukes til. Det skal også angis om nedsettingen skal gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer eller ved nedsetting av aksjenes pålydende. Skal det utdeles et større beløp enn nedsettingsbeløpet, skal generalforsamlingens beslutning angi dette høyere beløpet og hvordan dette skal dekkes, jf. asl./asal. § 12-1 tredje ledd.

En beslutning om kapitalnedsetting kan ikke gjelde større beløp enn at det etter nedsettingen er full dekning for den gjenværende aksjekapitalen og selskapets bundne egenkapital, jf. asl./asal. § 12-2 annet ledd. Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunket som skal legges til grunn. Aksjelovene § 8-1 annet til fjerde ledd gjelder tilsvarende. Beregningen kan også foretas på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen. Mellombalansens balansedag kan ikke ligge lenger tilbake enn 6 måneder før det treffes beslutning om kapitalnedsetting. Revisor skal bekrefte at det etter nedsettingen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital.

12.5 Utdeling som ikke er utbytte etter aksjelovene, krav til lovlig utdeling

12.5.1 Generelt

Lovligheten av utdelinger som ikke er utbytte etter aksjelovene, må vurderes i forhold til aksjelovenes regler for vedkommende utdeling. Følgende overføringer som skattemessig regnes som utbytte, følger ikke reglene for utbytte etter aksjelovene (men kan likevel være lovlig etter andre bestemmelser i aksjelovene)

- utbetaling av et beløp med nedskrivning av aksjenes pålydende med samme beløp, men bare i den utstrekning utbetalingen/nedskrivningen overstiger innbetalt aksjekapital og eventuell overkurs, se FIN 6. januar 1995 i Utv. 1995/108. (Utbetales et større beløp enn kapitalnedsettingen, er differansen både skattemessig og selskapsrettslig utbytte)
- tilleggsvederlag ved fusjon etter asl./asal. § 13-2, uansett hvilket av de fusjonerende selskap dette kommer fra
- gave etter asl./asal. § 8-6 til aksjonær eller en nærstående person som omfattes av sktl. § 10-11 annet ledd

12.5.2 Krav til fremgangsmåte ved overføringer som ikke følger aksjelovenes regler for utbytte

Om aksjelovenes krav ved utbetaling med delvis nedskrivning av aksjenes pålydende, se asl./asal. kap. 12. Forutsatt at det er forenlig med asl./asal. § 12-3 kan en skrive opp aksjekapitalen uten innbetaling for deretter å sette ned aksjekapitalen med inntil dette beløpet med utbetaling til aksjonæren. Dette kan vedtas på samme generalforsamling. Utbetaling i forbindelse med nedskrivning av aksjekapitalen er ikke utbytte etter aksjelovene. Skattemessig er det lovlig utbytte med rett til skjermingsfradrag.

Kapitalnedsetting, kreditt og sikkerhetsstillelse etter aksjelovene kan bare skje på grunnlag av selskapets sist godkjente årsregnskap, eventuelt på grunnlag av en mellombalanse når aksjelovene gir adgang til det.

Om aksjelovenes krav ved utbetaling av tilleggsvederlag ved fusjon, se asl./asal. kap. 13.

Om aksjelovenes krav ved utdeling av gave til aksjonær eller en nærstående person som omfattes av sktl. § 10-11 annet ledd, se asl./asal. § 8-6.

12.6 Virkning av at utdelingen helt eller delvis er ulovlig etter aksjelovene

Er det foretatt en utdeling hvor de formelle og/eller materielle kravene i aksjelovene ikke er overholdt, gir utdelingen i utgangspunktet ikke rett til skjermingsfradrag. Det skal imidlertid beregnes skjermingsfradrag for alle aksjer årlig. Dersom skattyter som mottok ulovlig utbytte fortsatt eier aksjen per 31. desember blir konsekvensen at årets skjermingsfradrag ikke kan benyttes til å redusere skatteplikten for det ulovlige utbyttet, men fremføres til fradrag i senere år. Se FIN 16. november 2006 i Utv. 2006/1752.

Hvis en utdeling er ulovlig, vil den heller ikke være skattefri etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a.

Selv om det ved gjennomføringen av utdelingen av utbytte skulle forekomme avvik fra de formelle reglene i aksjelovene, vil utdelingen etter omstendighetene likevel kunne gi rett til skjermingsfradrag, dersom brudd på kravene fremstår som mindre vesentlige. Hvordan grensen skal trekkes for hva som regnes for vesentlig eller ikke, må bero på en konkret helhetsvurdering. For eksempel vil ikke manglende registrering av melding til Foretaksregisteret før utdeling til aksjonær i forbindelse med en kapitalnedsetting uten videre medføre at utdelingen anses ulovlig etter sktl. § 10-12 første ledd annet punktum, se også FIN 9. april 2003 i Utv. 2003/796, SKD 6. februar 2004 i Utv. 2004/232 og SKD 22. februar 2006 Utv. 2006/983. Normalt vil brudd på sentrale elementer i den selskapsrettslige reguleringen anses som «vesentlig», så som begrensninger i hva som kan utdeles i utbytte, samt at utbytte må være besluttet av kompetent organ. Se for eksempel HRD i Utv. 2011/1503 (Rt. 2011/1473). (Det var en vesentlig feil at utbytte var utdelt uten å følge fremgangsmåten i aksjeloven § 12-4 og § 12-6 om kreditorvarsel, selv om det i dette tilfellet var åpenbart at et kreditorvarsel ikke ville stanset utbytteutdelingen.) Er det foretatt en utdeling som overstiger hva som lovlig kan utdeles etter aksjelovene, gir bare den lovlige delen rett til skjerming.

Om et tilfelle hvor brudd på regnskapsreglene ble ansett som vesentlig med den følge at utbyttet ble ansett ulovlig, se LRD 19. november 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/1735.

Om et tilfelle hvor godtgjørelsesfradrag etter de tidligere reglene ble nektet selv om etterfølgende generalforsamlingsvedtak gjorde utdelingen lovlig, se LRD 22. juni 1999 (Frostating) i Utv. 1999/1417.

12.7 Særlig om selskaper stiftet i utlandet

Selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, må følge de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet. Se også emnet «Utland – skattemessig bosted» og emnet «Aksjeselskap mv. – allment».

13 Selskapenes kontrolloppgaver vedrørende aksjonærene

Norske aksjeselskaper skal sende oppgave over aksjonærene mv. (Aksjonærregisteroppgaven) (RF-1086) til skatteetaten.

14 Endring av ligning

Ved endring av verdi og inntekt av aksje etter at ligning i første instans er avsluttet, gjelder vanlige regler om endring av ligning, se emnet «Endringssak – endring uten klage» og emnet «Endringssak – klage».

15 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon» og emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

Aksjeselskap mv. – allment

- *Sktl. § 2-2, § 2-3 første ledd, § 2-36 første og annet ledd, § 2-38, § 3-2, § 7-3, § 10-1 og § 10-71.*
- *Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven) § 2, § 5 og § 6.*
- *Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE).*

1 Selskapstyper

1.1 Generelt

Selskaper mv. kan selskapsrettslig deles i følgende to hovedgrupper etter deltakernes ansvar for virksomhetens forpliktelser:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– Selskaper som faller inn under lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven), dvs. hvor minst én deltaker har ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelser, eller deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for deler hvor delene til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».
– Selskaper hvor ingen av deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets forpliktelser, bl.a. private aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, SE-selskaper, sparebanker, borettslag og samvirkeforetak.

Aksjeselskaper er regulert i lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (asl.) og allmennaksjeselskaper er regulert i lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (asal.). Et aksjeselskap er allmennaksjeselskap når dette fremgår av vedtektene og selskapet er registrert som allmennaksjeselskap i Foretaksregisteret. Fellesbetegnelsen «aksjeselskap» er brukt i Lignings-ABC ved fremstilling av skattereglene for disse selskapene.

1.2 SE-selskap, selskapsrettslige regler

Reglene om europeisk allmennaksjeselskap (Societas Europaea), heretter kalt SE-selskap er regulert i lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven). Ved denne loven gjøres Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 av 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE) til en del av norsk lovgivning.

Forarbeider til SE-loven er Ot.prp. nr. 17 (2004-2005) og Innst. O. nr. 54 (2004-2005).

For norske SE-selskaper gjelder reglene i asal. så langt de passer og så langt ikke annet følger av SE-reglene, jf. SE-loven § 2. Aksjekapitalen i et SE-selskap skal være minst 120 000 euro, se rådsforordningen art. 4 nr. 2. SE-selskap kan stiftes ved

– fusjon mellom norsk allmennaksjeselskap og selskap i en annen EØS-stat, se SE-loven § 5 og rådsforordningen art. 2. nr. 1 og art. 17 til 31
– stiftelse av SE-holdingselskap der stifterne må høre under minst to forskjellige medlemsstaters lovgivning. For eksempel kan et svensk og et dansk selskap eller et svensk og et norsk selskap, stifte et norsk SE-holdingselskap, se rådsforordningen art. 2 nr. 2 og art. 32 til 34
– stiftelse av et SE-datterselskap der minst to av stifterne må høre under forskjellige lands lovgivning eller i minst to år ha hatt et datterselskap eller filial i en annen EØS-stat, se rådsforordningen art. 2 nr. 3 og art. 35 til 36 og Ot.prp. nr. 17 (2004-2005) pkt. 4.3
– omdanning av allmennaksjeselskap til SE-selskap, se SE-loven § 6. Ved slik omdanning gjelder reglene i asal. kapittel 15 så langt de passer.

Norsk SE-selskap skal registreres i Foretaksregisteret med betegnelsen SE. Det samme gjelder endringer, herunder fusjon, omdanning og flytting med hjemmel i SE-loven. Se lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 2-1 første ledd nr. 2, § 3-1b og § 6-2 annet ledd, samt lov 21. juni 1985 nr. 79 om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn mv. § 2-2 sjette ledd.

Et SE-selskap kan flytte hovedkontor og forretningssted til en annen EØS-stat uten å måtte gå veien om oppløsning og nystiftelse. Flytting til/fra Norge registreres i Foretaksregisteret.

1.3 SE-selskaper, skatterettslige regler

1.3.1 Generelt

SE-selskaper hjemmehørende i Norge behandles i utgangspunktet skattemessig som aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

1.3.2 Fusjon og fisjon

SE-selskaper anses som likeartet med aksjeselskap og allmennaksjeselskap i forhold til reglene om skattefri fusjon og fisjon. Om skattefri fusjon innenlands etter sktl. § 11-2 til 11-10, se emnet «Fusjon – innenlands». Om skattefri fisjon innenlands etter sktl. § 11-4

til 11-10, se emnet «Fisjon – innenlands». Om skattefri fusjon over landegrensene (grenseoverskridende fusjon) etter sktl. § 11-11, se emnet «Fusjon over landegrensene». Om skattefri fisjon over landegrensene (grenseoverskridende fisjon) etter sktl. § 11-11, se emnet «Fisjon over landegrensene».

1.3.3 Flytting til utlandet

Dersom et norsk SE-selskap flytter til utlandet, gjelder reglene om beskatning ved utflytting av selskap i sktl. § 10-71 og § 10-37. Nærmere om disse reglene, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

1.3.4 Omdanning

Ved omdanning av et allmennaksjeselskap til et SE-selskap anses det opprinnelige selskapet som videreført. Omdanningen medfører ikke at selskapet oppløses eller at det dannes en ny juridisk person. Skatterettslig likestilles slik omdanning med omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Slik omdanning anses ikke som realisasjon, og gjennomføres med skattemessig kontinuitet både på selskaps- og aksjonærnivå, se BFU 37/2006.

1.4 Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler

Selskaper stiftet etter utenlandsk lovgivning er ikke underlagt norsk aksjelovgivning. Dette innebærer blant annet at aksjelovenes krav til aksjekapital, regler for utdeling av utbytte, revisor og opplysningsplikt til Foretaksregisteret ikke gjelder direkte for selskap stiftet i utlandet.

I den grad skatteregleне henviser til selskapsrettslige regler som vilkår for den skattemessige behandlingen, må de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet følges. I tillegg må det vurderes i hvilken grad norske selskapsrettslige regler kan ha materiell betydning for det skattemessige resultatet. For eksempel må fusjon eller fisjon gjennomføres på en av de måtene som er beskrevet i aksjelovene kap. 13 og 14 og som er godtatt skattemessig, se sktl. § 11-2 første ledd og § 11-4 første ledd. Derimot kan det ikke kreves at fusjonen eller fisjonen må registreres i Foretaksregisteret. Utbytte som er lovlig utdelt etter stiftelseslandets regler likestilles med lovlig utdelt utbytte etter aksjelovene og tidfestes det året det er vedtatt utdelt etter de utenlandske reglene.

Selskaper stiftet i utlandet skal i visse tilfeller registreres i Enhetsregisteret, jf. lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 4, jf. § 2 bokstav b nr. 6. Dette gjelder uansett om selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge eller ikke. Selskap stiftet i utlandet, og som driver virksomhet i Norge, skal også være registrert i Foretaksregisteret, etter lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 2-1 annet ledd, jf. § 3-8. Selskap stiftet i utlandet vil være registrert med betegnelsen «NUF» (norsk avdeling av utenlandsregistrert foretak), enten det er skattemessig hjemmehørende i Norge eller en avdeling av/fast driftssted til et selskap skattemessig hjemmehørende i utlandet.

1.5 Nærmere om ansvaret

Det er ansvaret utad overfor de som har krav mot selskapet (kreditorene) som er avgjørende for ligningsmåten. Det er uten betydning hvilket ansvar eierne har overfor hverandre i et internt oppgjør.

Om en eller flere av eierne har stilt garanti, pantesikkerhet mv. for selskapets forpliktelser, påvirker ikke dette selskapstypen.

2 Hvilke selskaper lignes som eget skattesubjekt

2.1 Generelt

Som eget skattesubjekt regnes som hovedregel selskaper og sammenslutninger hvor alle eierne har begrenset ansvar, jf. sktl. § 2-2 første ledd. Således vil f.eks. aksjeselskaper være eget skattesubjekt.

Dersom minst en av deltakerne etter selskapsavtalen har ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelser, eller deltakerne har ubegrenset, personlig ansvar for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

deler av virksomhetens forpliktelser, og hvor delene til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser, lignes selskapet som hovedregel ikke som eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd. Dette gjelder selv om den deltakeren som har fullt personlig ansvar selv er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap. Således vil f.eks. ansvarlige selskaper (ANS og DA) og kommandittselskaper (KS) ikke være egne skattesubjekter, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Det samme gjelder indre selskap. Interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper lignes likevel som eget skattesubjekt. Etter loven § 3 hefter den enkelte deltaker (kommune, fylkeskommune eller annet interkommunalt selskap) ubegrenset for en prosent- eller brøkdel av selskapets forpliktelser. Til sammen skal delene utgjøre selskapets samlede forpliktelser.

Boligselskaper med begrenset ansvar som fyller vilkårene i sktl. § 7-3 lignes ikke som selskap. Se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

2.2 Utenlandsk selskap mv

Spørsmålet om et utenlandsk selskap skal anses som et eget skattesubjekt etter norsk intern rett avgjøres etter norske interne regler. Det er uten betydning om selskapet anses som et eget skattesubjekt i utlandet, se HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare). Om et tilfelle hvor et tysk kommandittselskap ble ansett som tilsvarende et norsk aksjeselskap, se HRD i Utv.2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding). Dommen er nærmere omtalt i emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.3.

3 Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper

3.1 Hovedregel

Som hovedregel skattlegges både aksjeselskaper, likestilte selskaper og sammenslutninger som er egne skattesubjekter (se ovenfor), etter reglene om aksjeselskaper. Som aksjeselskap regnes alle selskaper som er stiftet etter reglene i asl./asal.

Som likestilt selskap og sammenslutning etter sktl. § 10-1 jf. § 2-2 første ledd bokstav b-e, regnes

- sparebank og annet selveiende finansieringsforetak
- gjensidig forsikringsselskap, herunder pensjonskasse, jf. FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320
- samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak»
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Dette omfatter bl.a.
  - verdipapirfond (jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 365)
  - boligbyggelag
  - borettslag som ikke får inntekten fastsatt etter sktl. § 7-3, se sktl. § 2-2 første ledd bokstav b jf. § 10-1 annet ledd
  - selskap med begrenset ansvar registrert i utlandet, som er skattemessig hjemmehørende i Norge
  - SE-selskap

Som likestilt selskap etter sktl. § 10-1 jf. § 2-2 første ledd bokstav f og g regnes også, så langt reglene passer, følgende foretak:

- statsforetak som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak
- interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS).

3.2 Unntak

Reglene om beskatning av aksjeselskaper gjelder ikke for innretning og forening under selvstendig bestyrelse som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav h, herunder

- stiftelser
- dødsbo, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo»
- konkursbo, se emnet «Konkurs»

– administrasjonsbo
– allmenningskasser

til tross for at de er egne skattesubjekter.

Om rederiselskaper som har valgt ligning etter sktl. kap. 8, se emnet «Rederiselskaper».

3.3 Skattefrie selskap

Om selskaper som er skattefrie, se sktl. § 2-30 til § 2-32. Om eventuell skatteplikt for visse inntekter/formue, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

3.4 Når selskapsligning begynner

3.4.1 Generelt

Selskaper lignes som egne skattesubjekter fra stiftelsen og ikke først fra registreringen, se HRD 12. november 1929 i Utv. II/423. Dette gjelder ikke hvis selskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret (jf. asl./asal. § 2-18) ved ligningen. Stifterne vil ikke være bundet av stiftelsesdokumentet når selskapet ikke er meldt til foretaksregisteret innen 3 måneder etter at stiftelsesdokumentet er undertegnet, jf asl./asal. § 2-18 tredje ledd. Hvis et uregistrert selskap driver virksomhet, skal det lignes som et enkeltpersonforetak eller dersom det er flere eiere, som et deltakerlignet selskap. Dersom et uregistrert selskap som har flere eiere, ikke driver virksomhet, lignes det ikke som selskap, men behandles som et sameie, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Om de øvrige reglene som gjelder ved stiftelse av aksjeselskap, se asl./asal. kap. 2.

3.4.2 Omdanning av personlig firma til nystiftet aksjeselskap

Om tidspunktet for å påbegynne selskapsligning ved skattefri omdanning av personlig drevet virksomhet til aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

3.5 Selskapsligning opphører

3.5.1 Generelt

Ligning av selskapet fortsetter som hovedregel inntil endelig oppløsning er gjennomført etter asl./asal. og registrert i Foretaksregisteret.

3.5.2 Formelle krav i aksjelovene ikke overholdt

Så lenge selskapet er registrert i Foretaksregisteret, legges det ikke vekt på hvorvidt alle formelle krav i aksjelovene er overholdt, med mindre det foreligger andre forhold som tyder på at selskapet ikke er en realitet. Ved ligningen skal en f.eks. ikke legge avgjørende vekt på om det er avholdt generalforsamling hvert år (asl. § 5-5 og asal. § 5-6).

3.5.3 Tvangsoppløsning

Tingretten kan i visse tilfelle ved kjennelse beslutte selskapet oppløst fordi reglene i aksjelovene ikke er overholdt. Se asl./asal. § 16-15.

Selskapet skal fortsatt lignes inntil oppløsningen er gjennomført og selskapet er slettet. Oppløsningen medfører at selskapet anses som likvidert, dvs. eiendeler og gjeld er overtatt av aksjonærene. Likvidasjon av selskap behandles som realisasjon av aksjene, se emnet «Aksjer – realisasjon».

3.5.4 Utflytting av aksjeselskap mv.

Når et aksjeselskap opphører å være skattepliktig til Norge som hjemmehørende etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale, utløses normalt beskatning etter sktl. § 10-71. Nærmere om dette, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

3.5.5 Endringer/samme skattesubjekt

I enkelte tilfeller kan det ha funnet sted endringer med hensyn til selskapets identitet som gjør at det tidligere selskapet i forhold til skattereglene må anses oppløst, selv om selskapet selskapsrettslig ikke er oppløst. Spørsmålet må vurderes konkret i forhold til

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

den enkelte skatteregel som det er aktuelt å anvende. Se for eksempel HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). Et morselskaps salg av mer enn 99 % av aksjene i et inaktivt datterselskap med omløpsmidler, betingede skattefrie avsetninger og negative saldi, ble regnet som oppløsning av selskapet med den konsekvens at morselskapet med hjemmel i skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd (nå sktbl. § 16-13 tredje ledd) kunne gjøres ansvarlig for datterselskapets skatt.

4 Tilordning av formue og inntekt til selskap eller aksjonær mv.

4.1 Hovedregel

Skattemyndighetene må godta som skattesubjekter alle lovlige stiftede aksjeselskaper mv., herunder tilsvarende selskaper stiftet i utlandet. Om et utenlandsk selskap skal anses som et eget skattesubjekt avgjøres etter norske regler, se pkt. 2.2. Derimot kan skattemyndighetene ta opp spørsmål om det er selskap eller aksjonær som skal tilordnes visse formuesobjekter og/eller inntekter. Det samme gjelder for gjeld og kostnader.

I utgangspunktet står aksjonæren fritt til å overføre til et slikt selskap de formuesobjektene, rettighetene mv. og inntektskildene han ønsker, såfremt dette ikke strider mot andre bestemmelser, f.eks. konsesjonsplikt.

4.2 Unntak

4.2.1 Inntekt opptjent av aksjonær mv.

Selv om det er på det rene at selskapsformen må aksepteres av ligningsmyndighetene, gjelder likevel prinsippet om at en inntekt skal skattlegges hos det skattesubjektet som reelt har opptjent den. Dersom f.eks. aksjonæren personlig må anses å ha opptjent inntekten, skal den ikke skattlegges hos aksjeselskapet. Således kan ikke aksjonærens lønn fra andre inntektsføres i selskapet. Det samme gjelder skattepliktig gevinst ved en aksjonærs salg av eiendom, selv om aksjonæren overfører kravet på salgsvederlaget til selskapet. Det må avgjøres konkret hvem som har opptjent en inntekt, se f.eks.

- HRD i Utv. 1994/828 (Rt 1994/1064) (TMB Engineering/Bye). Spørsmål om konsulentinntekter var lønn eller virksomhetsinntekt. Partene var enige om at inntekten skulle tilordnes selskapet hvis inntekten var å anses som inntekt av virksomhet. Retten kom til at inntekten skulle anses som inntekt av virksomhet med den følge at inntekten ble tilordnet selskapet
- LRD 21. desember 1984 (Eidsivating) i Utv. 1985/219 (Teigen). Spørsmål om royalty-inntekter kunne beskattes hos aksjeselskap som hadde stått for markedsføring mv. Retten kom til at inntektene skulle beskattes hos selskapet siden bruken av selskapet som mellomledd tjente et vesentlig forretningsformål
- URD 15. januar 1976 (Kristiansand byrett) i Utv. 1976/68. Brutto virksomhetsinntekt i selskapets regnskaper ble betraktet som personlig opptjent arbeidslønn eller honorar. Videre ble utgifter til reise og diett redusert. Retten fant at selskapsformen ikke hadde hatt noen reell funksjon verken økonomisk eller forretningsmessig
- URD 9. juni 1980 (Jarlsberg herredsrett) i Utv. 1982/11. Saken gjaldt bl.a. spørsmål om konsulenthonorar skulle beskattes hos saksøkeren, eller hos familieaksjeselskap. Retten kom til at saksøkeren kunne inntektsbeskattes for honorarene

Se for øvrig emnet «Tilsidesettelse».

Om tilordning av basistilskudd etter fastlegeordningen og trygderefusjon til leger, se SKD 22. november 2000 i Utv. 2001/205.

Selv om inntekten skattlegges hos aksjonæren, skal formuesverdien av eventuell lønn, vederlag mv. overført til selskapet, tilordnes selskapet. Videre skal avkastning skattlegges i selskapet for den delen som opptjenes etter overføringen til selskapet, f.eks. renter når lønn/vederlag er satt inn i bank.

4.2.2 Tilsidesettelse, ulovfestet gjennomskjæring

Overføring av gjenstander og andre inntektskilder til et selskap kan settes til side dersom vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er oppfylt. Se for øvrig emnet «Tilsidesettelse».

4.2.3 Tilsidesettelse, interessefellesskap

Dersom en skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

5 Skattested

Om skattestedet for aksjeselskap mv., se emnet «Skattestedet».

6 Formue

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap er fritatt for å svare skatt av formue, jf. sktl. § 2-36 første ledd. Tilsvarende gjelder følgende likestilte selskaper:

- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS)
- verdipapirfond
- statsforetak som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak

Om selskaper som likevel skal svare formuesskatt, se emnet «Formue».

7 Inntekt/fradrag

7.1 Generelt

Aksjeselskap er fritatt for å betale skatt til kommune og fylkeskommune, men skal betale skatt til staten av inntekten. Ved inntektsfastsettingen gjelder i utgangspunktet de vanlige reglene i skatteloven. I dette emnet behandles bare de skattereglene som har spesiell betydning for aksjeselskap mv.

7.2 Utbytte og gevinst/tap ved realisasjon av aksje i annet aksjeselskap

Aksjeselskap har omfattende fritak fra skatteplikt på aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Om utbytte på «egne aksjer», se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 7.7. En ikkearbeidende aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets eiendeler regnes alltid som utbytte. Om verdsettingen av fordel ved fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig». Om når utbytte anses lovlig, se emnet «Aksjer – utbytte».

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap får ikke fradrag for utbytte. Utdeling av utbytte anses som anvendelse av overskudd. Nærmere om hva som er utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte». Deler selskapet ut et formuesobjekt eller yter en tjeneste som utbytte, herunder fri bruk av selskapets formuesobjekter, skal selskapet som hovedregel uttaksbeskattes, jf. sktl. § 5-2. Som eksempel, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest). Om unntak fra uttaksbeskatning ved utdeling av aksje mv., se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.5.1.

7.3 Utdeling fra deltakerlignet selskap

Aksjeselskap er ikke skattepliktig for utdeling selskapet mottar fra deltakerlignet selskap, da skatteplikten for slik utdeling bare omfatter personlige skattytere og deres dødsbo eller konkursbo, jf. sktl. § 10-42 første ledd. Det er således ikke fritaksmetoden som kommer til anvendelse i disse tilfellene. Se likevel pkt. 7.6.

7.4 Gevinst/tap ved realisasjon og uttak av andel i deltakerlignet selskap

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden for gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b. Dette gjelder andeler i både norske og utenlandske deltakerlignede selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e og f. Om dette, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.5.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.5 Fradragsrett for kostnader knyttet til aksjer mv.

7.5.1 Ervervs og realisasjonskostnader

Ervervs- og realisasjonskostnader som knytter seg til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.

For aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden, skal kostnader forbundet med erverv tillegges inngangsverdien og kommer dermed til fradrag ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av aksjene mv., se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.3. Kostnader som knytter seg til realisasjon av slike aksjer mv., kommer til fradrag ved gevinst-/tapsberegningen i form av reduksjon av aksjenes utgangsverdi, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 1.3 og emnet «Transaksjonskostnader mv.», pkt. 4.1.6.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er det presisert i sktl. § 6-24 annet ledd at det heller ikke gis fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader som pådras i forbindelse med erverv eller realisasjoner som ikke blir gjennomført. Se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 12.3.

7.5.2 Løpende kostnader

For andre kostnader enn ervervs- og realisasjonskostnader knyttet til aksjer mv., avgjøres fradragsretten av den alminnelige regelen i sktl. § 6-1 første ledd, som gir fradragsrett for kostnader som er pådratt for å erverve skattepliktige aksjeinntekter mv. En skattyter som driver aksjehandel, kan for eksempel ha kostnader til særskilte abonnementer, programvare, deltakelse på generalforsamlinger mv. For selskaper som faller inn under fritaksmetoden, følger fradragsretten av sktl. § 6-24 første ledd. Slike kostnader vil derfor være fradragsberettigede uavhengig av om aksjeinntektene omfattes av fritaksmetoden.

Fradragsrett kan bl.a. foreligge for et morselskap som har kostnader forbundet med den løpende driften av datterselskapene, se for eksempel LRD 2. mai 2002 i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS). Fradragsretten kan bl.a. gjelde kostnader til

- ledelse og administrasjon,
- strategiarbeid,
- finansiering, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.23.2,
- markedsføring, og
- endring av selskapsstrukturen mv., herunder fusjons- og fisjonskostnader.

Tilsvarende gjelder for andre kostnader som pådras for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Om et tilfelle hvor et holdingselskap fikk fradrag for tilskudd til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus i en kommune, se HRD i utv. 2015/1794 (Rt. 2015/1068 (Kverva). Selskapets hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen. Det ble lagt til grunn at tilknytningskravet er det samme etter § 6-24 som etter § 6-1 og at uttrykket «eierkostnader» ikke er begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men omfatter også andre kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

Fradragsrett foreligger f.eks. også for kostnader til strategiarbeid for å kartlegge målselskaper før det innledes undersøkelser av konkrete kandidater til oppkjøp. Se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 12.3. Se også emnet «Transaksjonskostnader mv.», pkt. 4.1.

Hvis en kostnad både har tilknytning til aksjeervervet og den løpende driften, vil hovedformålet være avgjørende for fradragsretten. Spørsmål om tilordning til rett skattesubjekt må vurderes særskilt, se også emnet «Tilsidesettelse»pkt. 7.

7.6 Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som omfattes av fritaksmetoden og utdeling fra deltakerlignet selskap

Aksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, skal som hovedregel inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd. Tilsvarende gjelder utdeling fra deltakerlignet selskap. Om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

7.7 Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon

Kostnader ved stiftelse av aksjeselskap/allmennaksjeselskap mv. er fradragsberettiget hos selskapet i den utstrekning kostnadene dekkes av selskapet selv, jf. asl./asal. § 2-5. Selskapet kan velge mellom å fradragsføre kostnadene med en gang eller føre dem til fradrag etter hvert som inntekten tillater det. Det samme gjelder kostnader ved utvidelse av aksjekapital ved nytegning (nyemisjon). Videre gjelder det for kostnader i forbindelse med børsintroduksjon.

Stiftelsesomkostninger vil typisk være kostnader forbundet med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter og aksjonæravtaler, avholdelse av generalforsamling, utfylling og innsending av registreringsskjemaer, registreringsgebyrer til Foretaksregisteret, garantiprovisjoner til sikring av stiftelsens gjennomføring og advokat- og revisorhonorarer i denne sammenhengen, se HRD 9. mars 1926 i Utv. II/276 (Rt. 1926/179).

Inngår stiftelser og emisjoner som elementer i større transaksjoner, vil en rekke kostnader ikke gjelde stiftelsen/emisjonen som sådan, men andre deler av transaksjonen. Dette kan være utgifter til verdivurderinger, takster, utarbeidelse av prospekter, juridiske og finansielle bedriftsgjennomganger (due-diligence), utarbeidelse av rapporter, avklaring av skattemessige forhold, meglere, juridiske og økonomiske rådgivere mv. Den skattemessige klassifikasjonen av slike kostnader må således foretas på grunnlag av en konkret vurdering av kostnadenes tilknytning. Nærmere om dette, se emnet «Transaksjonskostnader mv.». Om et tilfelle hvor kostnader ikke ble ansett som emisjonskostnader, se LRD (Borgarting) 10. april 2014 i Utv. 2014/1112

7.8 Overkurs ved nytegning av aksjekapital

Ved utvidelse av aksjekapital med nytegning er det vanlig at aksjonærene må innbetale mer enn den pålydende aksjekapitalen til selskapet. Slik overkurs er ikke skattepliktig inntekt for selskapet, jf. HRD 14. mars 1917 i Utv. II/125 (Rt. 1917/627).

7.9 Oppskrivning av aksjekapital

I utgangspunktet er oppskrivning av aksjekapital uten innbetaling (fondsemisjon) ikke skattepliktig inntekt for selskapet eller aksjonærene.

7.10 Konsern

Om overføring av eiendeler i virksomhet i konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer». Om behandling av konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

7.11 Mottatt utbytte

Om skattereglene vedrørende utbytte mottatt fra andre aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden) se emnet «Fritaksmetoden».

7.12 Korreksjonsinntekt

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Om reversering av korreksjonsinntekt for tidligere år, se emnet «Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt».

8 Fusjon

Om fusjon av selskaper hjemmehørende i Norge, se emnet «Fusjon – innenlands». Om fusjon over landegrensene, se emnet «Fusjon over landegrensene».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9 Fisjon

Om fisjon av selskap hjemmehørende i Norge, se emnet «Fisjon – innenlands». Om fisjon over landegrensene, se emnet «Fisjon over landegrensene».

10 Fastsetting av formuesverdi av aksjer

Om fastsetting av formuesverdien for aksjer i ikke-børsnoterte selskaper og ligningen av aksjonærene, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 4.

11 Utland

Om skatteplikt til Norge for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge for inntekt i utlandet og for selskaper hjemmehørende i utlandet for inntekt i Norge, se emnene «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – virksomhetsinntekter» og «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Om skatteplikt til Norge for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge for inntekt i utlandet, se emnene «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – virksomhetsinntekter» og «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Om skattlegging av deltakere i norskkontrollerte selskap i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Aksjeselskap mv. – endring av RISK

– *Overgangsregel til sktl. § 10-34.*

1 Generelt

Fra og med inntektsåret 2006 er reglene om RISK opphevet. Den siste RISK-reguleringen som fant sted skjedde således per 1. januar 2006. Akkumulert RISK-beløp vil imidlertid ha betydning for fastsettingen av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget for aksjer som skattyteren eide per 1. januar 2006, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2 og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.5.

Ved krav om tilbakebetaling av skatt hvor det i strid med EØS-retten ikke var innrømmet RISK-regulering, skal ligningsbehandlingen basere seg på at den norske skatteregelen står tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen så langt denne rekker, se emnet «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett» og Lignings-ABC 2011/12 emnet «EØS-retten og forholdet til norsk skatterett».

2 Retting av RISK-beløp ved beregnings- og registreringsfeil

Etter overgangsregelen til sktl. § 10-34 skal retting av beregnings- eller registreringsfeil som finner sted fra og med 1. januar 2006, regulere aksjens inngangsverdi med virkning for samme tidspunkt som det opprinnelig uriktig fastsatte RISK-beløpet.

Feil som kun har påvirket RISK-beregningen anses som beregnings- eller registreringsfeil. Slike beregnings- eller registreringsfeil kunne oppstå ved selskapets utfylling av RF-1239 (Beregning av RISK per …). Slik registreringsfeil kan videre ha oppstått ved registreringen på ligningskontoret (punchefeil) og ved SKDs maskinelle koblinger og beregninger av differanse-RISK og gjennomgående RISK for tidligere år. Feil som resulterer i et nytt skatteoppgjør, f.eks. at ligningskontoret/skattekontoret har punchet feil inntekt, anses derimot som en endring av selskapets inntekt. Andre endringer som har betydning for selskapets skatteoppgjør, f.eks. omklassifisering av utbytte til lønn, anses også som endring av selskapets inntekt. Om særlige regler for endringsadgang i disse tilfellene, se pkt. 4.

For personlige aksjonærer hvor tidligere års RISK-beløp ble ligningsfastsatt i 2006 i forbindelse med overgangen til skjermingsmetoden, vil adgangen til å endre

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

inngangsverdien, herunder RISK-beløp, følge de alminnelige saksbehandlingsreglene i ligningsloven for klage og endring av ligning.

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skal en retting av feilen føre til en endring av RISK-beløpet fra det tidspunktet det opprinnelig uriktige reguleringsbeløpet var fastsatt, jf. overgangsregel til sktl. § 10-34. Rettingen får dermed betydning for skjermingsgrunnlaget hvis rettingen gjelder fastsatt RISK-beløp i skattyters eiertid.

Hvis skattyter ikke kan lastes for feilen og det gjelder beløp av en viss størrelse, skal endringer til skattyters gunst normalt aksepteres. Dette gjelder selv om klagefristen er utløpt, så fremt de absolutte fristene for endring av ligning ikke er utløpt. Nærmere om disse fristreglene, se emnet «Endringssak – endring uten klage». Om overgangsregler for korrigering av inngangsverdien ved utbytteutdeling til annen aksjonær og fristene for å fremme et slikt krav, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2.3.

Om beregningsmåten ved retting av RISK, se Lignings-ABC 2005, emnet «Aksjeselskap mv. – RISK-beregning (allment)».

3 Overgangsregel om endring av aksjers inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern

I overgangsregel til sktl. § 10-34 er det bestemmelser om adgang til å få rettet inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern 1. januar 2004. Krav om endring av inngangsverdi måtte fremsettes innen utløpet av 2008. Se lov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i skatte- og avgiftslovgivningen mv., XIX. Overgangsregler, Fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi. Se for øvrig Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 3.

4 Endring av selskapets ligning

Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Ved vedtak i 2007 eller senere om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år, vil det som utgangspunkt ikke være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp. Om overgangsreglene for oppregulering av aksjonærens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag ved endring av ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2.5.

Aksjeselskap mv. – konsernbidrag

– *Sktl. § 8-18 og § 10-2 til § 10-4.*
– *Lignl. § 4-4 nr. 5.*

1 Generelt

De enkelte selskapene innen et konsern skal i utgangspunktet skattlegges som separate skattesubjekter.

Det er for selskap innen konsern åpnet adgang til på visse vilkår

– å overføre bidrag mellom selskapene med skattemessig virkning (konsernbidrag), se nedenfor, og
– å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

2 Konsernbidrag

2.1 Vilkår knyttet til selskapene

2.1.1 Norske selskaper

Reglene om konsernbidrag i sktl. § 10-2 til § 10-4 gjelder hvor giverselskapet og mottakerselskapet er norske aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper eller selskaper og sammenslutninger som er likestilt med disse, jf. sktl. § 10-1. Om hvilke selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1. Det kan således også ytes konsernbidrag mellom to likestilte selskaper

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

og mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap som inngår i et konsern, se FIN i Utv. 1995/1071. Som norske selskaper anses også utenlandske registrerte selskaper som i henhold til sktl. § 2-2 første ledd anses hjemmehørende i Norge, se nærmere emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 3.1.2.

Stiftelse, herunder næringsstiftelse, er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap og faller derfor utenfor konsernbidragsreglene, se FIN 18. desember 2000 i Utv. 2001/196. En pensjonskasse kan likestilles med et gjensidig livselskap og omfattes av konsernbidragsreglene, se FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320.

Det er ikke noe vilkår at selskapene som yter eller mottar konsernbidrag driver virksomhet. Et passivt holdingselskap kan yte konsernbidrag til et datterselskap eller omvendt.

2.1.2 Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS-land

Reglene gjelder også for norsk filial av utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS, når det utenlandske selskapet tilsvarer norsk selskap som omfattes av ordningen, jf. sktl. § 10-4 annet ledd. Konsernbidrag kan da ytes i følgende tilfeller

– fra et norsk selskap til en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS
– fra en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS til et norsk selskap
– mellom to norske filialer av selskaper hjemmehørende innenfor EØS

Med selskap hjemmehørende i EØS-land menes her selskap som etter både vedkommende lands internrett og skatteavtalene anses hjemmehørende i vedkommende land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485.

Det er et vilkår at mottakerselskapet er skattepliktig til Norge for konsernbidraget.

2.1.3 Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS

Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS omfattes i utgangspunktet ikke av reglene om konsernbidrag. Norske filialer av selskaper i land som Norge har inngått skatteavtale med kan imidlertid yte konsernbidrag til selskaper hjemmehørende i Norge innenfor konsernet, se nærmere FIN 21. desember 1994 i Utv. 1995/105 og FIN 17. mars 2003 i Utv. 2003/794. Det forutsettes at skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse har forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper. Derimot kan et selskap hjemmehørende i Norge ikke yte konsernbidrag til en slik filial. Tilsvarende kan det heller ikke ytes konsernbidrag mellom to slike filialer.

2.1.4 Konserntilknytning

Reglene gjelder hvor giver- og mottakerselskapet tilhører samme konsern, jf. asl./asal. § 1-3 og § 1-4. Morselskapet kan være et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller et likestilt selskap, se FIN 19. mars 1992 i Utv. 1993/497. I tillegg må ett av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. sktl. § 10-4 første ledd. Kravet om mer enn 90 % eierinteresse i selskap anses oppfylt også i tilfelle der morselskapet sammen med datterselskap A eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskap B. Det er da en forutsetning at morselskapet direkte eier mer enn 90 % i datterselskap A. Videre er vilkårene oppfylt ved direkte eie i flere ledd hvor mer enn 90 % av eierinteressene er oppfylt i hvert ledd, forutsatt at morselskapets reelle eierinteresse i det underliggende selskap utgjør mer enn 50 %.

Et samvirkeforetak kan yte konsernbidrag til et annet konsernforetak eller til et foretak som inngår i samme føderative samvirke, se samvirkelova § 32, jf. § 4. Kravet i sktl. § 10-4 om minst 90 % eierandel gjelder ikke når konsernbidrag ytes mellom samvirkeforetak innenfor samme føderative samvirke, jf. sktl. § 10-2 første ledd siste punktum. Nærmere om samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak».

Det er ikke nødvendig at morselskapet er hjemmehørende i Norge eller i EØS. Det kan overføres konsernbidrag mellom to datterselskap som oppfyller vilkårene, selv om morselskapet er hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-4 første ledd, fjerde punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

I utgangspunktet kan det ikke ytes konsernbidrag til eller fra norsk filial av morselskap hjemmehørende i utlandet, med mindre morselskapet er hjemmehørende innenfor EØS, jf. ovenfor. Det kan likevel ytes konsernbidrag fra norsk filial av morselskap hjemmehørende utenfor EØS, hvis dette følger av skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse, jf. ovenfor.

Vilkårene kan også være oppfylt hvis giver eller mottakerselskapet er eid av et kommanditselskap, forutsatt at morselskapet i konsernet er et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller et likestilt selskap, se FIN 19. juni 1996 i Utv. 1996/1148. Konsernbidragsreglene kan imidlertid ikke anvendes mellom et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og et deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 10-1. Således kan konsernbidragsreglene ikke anvendes i forhold til indre selskap, selv om konsernbidraget formelt sett går til/fra hovedmannen som er et aksjeselskap. Se nærmere i BFU 12/2009.

2.1.5 Tidspunkt for når vilkårene må være oppfylt

Vilkårene må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da konsernbidraget kreves fradragsført. Vilkårene vil f.eks. ikke være oppfylt om selskapet yter konsernbidrag i det året hvor det skjer en endelig utdeling (likvidasjon) til aksjonærene i det mottakende selskap etter asl./asal. § 16-9 etter utløpet av kreditorfristen i asl./asal. § 16-3, se FIN 12. juni 1997 i Utv. 1997/894.

I tilfeller der mottaker og avgiver har forskjellig inntektsperiode, må vilkårene være oppfylt ved utgangen av både mottakers og avgivers inntektsperiode, se BFU 1/2013.

Ved overgang fra ordinært til avvikende regnskapsår kan regnskapsperioden bli lenger enn 12 måneder, men inntektsperioden kan ikke være lenger enn 12 måneder, jf. sktl. § 14-1 femte ledd. Det kan besluttes konsernbidrag på grunnlag av årsoppgjøret for det forlengede regnskapsåret som fordeles til fradrag på de to inntektsperiodene som inngår i dette regnskapsåret, se BFU 1/2013.

2.2 Konsernbidragsbegrepet

Som konsernbidrag anses overføring av penger, driftsmidler eller andre former for økonomiske ytelser mot vederlag. Det kreves ikke at det foretas en faktisk overføring av midler samme år. Det er tilstrekkelig at giverselskapet påtar seg en ubetinget forpliktelse til å yte bidraget.

Skattelovgivningen oppstiller ingen begrensninger for hvor mange konsernbidrag et selskap kan gi eller motta det enkelte år. Et selskap kan både avgi og motta konsernbidrag i samme inntektsår, såkalt «sirkelkonsernbidrag», se nærmere BFU 22/2005, hvor det fremkommer at transaksjonene skattemessig må anses som selvstendige transaksjoner, og må vurderes hver for seg.

Konsernbidrag regnes ikke som utbytte i relasjon til skatteloven. I alminnelighet vil man kunne legge konsernets egen betegnelse til grunn ved ligningen.

2.3 Giverselskapet

2.3.1 Generelt

Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet ved inntektsligningen, jf. sktl. § 10-2 første ledd. Dette gjelder bare så langt bidraget ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt etter fradrag for fremførbart underskudd. Alminnelig inntekt regnes etter fradrag for korreksjonsfradrag (negativ korreksjonsinntekt) etter overgangsregelen (lov 9. desember 2011 nr. 52 V) og inklusiv mottatt aksjeutbytte. Utbytte av «egne aksjer» regnes ikke som alminnelig inntekt. Økt inntekt som følge av rentebegrensing etter sktl. 6-41 kan ikke medregnes i den inntekten som konsernbidraget kan fradras i, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Nærmere om begrensning av rentefradrag mellom nærstående, se emnet «Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap».

Et konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt hos giverselskapet, kan ikke etablere et fremførbart underskudd etter sktl. § 14-6. Inntekten skal i slike tilfeller settes til 0.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fradragsretten forutsetter at konsernbidraget er lovlig i forhold til aksjelovenes bestemmelser, herunder kravet til fri egenkapital i asl/asal § 8-5 annet ledd jf. § 8-1. Ved konsernbidrag fra morselskap til datterselskap, må differansen mellom konsernbidraget og den verdiøkningen på aksjene i datterselskapet som morselskapet kan føre opp i sin balanse, ligge innenfor fri egenkapital. Se Justisdepartementets uttalelse av 6. mai 1999.

For filial av utenlandsk selskap må konsernbidraget være lovlig i forhold til selskapsrettslige regler i giverselskapets hjemland, herunder krav til disponeringen av egenkapitalen mv. Se FIN 17. mars 2003 i Utv. 2003/794 og FIN 2. desember 2005 i Utv. 2005/1398. Selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge, men selskapsrettslig hjemmehørende både i utlandet og i Norge, må i tillegg følge reglene i asl./asal. og skattelovens regler i Norge vedrørende konsernbidraget, se BFU 67/2006.

Det er generalforsamlingen som må vedta konsernbidraget, eventuelt gi styret fullmakt til å yte konsernbidrag etter reglene i asl./asal. § 8-2 a annet ledd.

Ordinært konsernbidrag vedtas av generalforsamlingen i året etter inntektsåret, men gis virkning for inntektsåret for både giver og mottaker.

Spørsmålet om vilkårene for å yte konsernbidrag og om vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, må vurderes ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget gis virkning for. Dette gjelder for eksempel vilkårene om konserntilknytning og at konsernbidraget må ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt.

I tillegg til ordinært konsernbidrag kan det ytes tilleggskonsernbidrag etter reglene i asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2, se pkt. 2.3.2 og ekstraordinært konsernbidrag etter reglene i asl./asal. § 8-5 jf. §8-2a, se pkt. 2.3.3.

2.3.2 Særlig om tilleggskonsernbidrag etter asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2 annet ledd

Etter at generalforsamlingen har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår, kan den gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av konsernbidrag på grunnlag av selskapets årsregnskap, se asl./asal. § 8-5, jf. § 8-2 annet ledd. Slik fullmakt kan bare gjelde frem til neste ordinære generalforsamling. Det kan således ytes konsernbidrag på grunnlag av en balansedato som ligger mer enn 12 måneder tilbake i tid.

Tilleggskonsernbidrag som vedtas utdelt i perioden etter at generalforsamlingen har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår og frem til årsskiftet, gis skattemessig virkning for vedtaksåret. Kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utgangen av dette året.

Tilleggskonsernbidrag som vedtas i perioden 1. januar og frem til neste ordinære generalforsamling, gis virkning for foregående år. Kravet til konserntilknytning mv. må også i dette tilfelle være oppfylt ved utgangen av foregående år.

Eksempel 1:
Styret i Mor AS beslutter i oktober 2014 å yte tilleggskonsernbidrag til Datter AS på grunnlag av årsregnskapet for 2013. Årsregnskapet for 2013 ble godkjent av generalforsamlingen i Mor AS den 30. juni 2014. Mor AS gis fradrag for konsernbidraget med virkning for inntektsåret 2014, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt 31. desember 2014.

Eksempel 2:
Styret i Mor AS beslutter i februar 2015 å yte tilleggskonsernbidrag til Datter AS på grunnlag av årsregnskapet for 2013. Årsregnskapet for 2013 ble godkjent av generalforsamlingen i Mor AS den 30. juni 2014. Mor AS gis fradrag for konsernbidraget med virkning for inntektsåret 2014, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt 31. desember 2014.

2.3.3 Særlig om ekstraordinært konsernbidrag som vedtas på grunnlag av en mellombalanse

Konsernbidrag kan også ytes på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen, se asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2a. Kravet om revisjon av en slik mellombalanse gjelder selv om selskapet har valgt bort revisor i medhold av aksjeloven § 7-6. Slikt ekstraordinært konsernbidrag kan ytes når som helst i året, men balansedagen kan ikke ligge lenger tilbake i tid enn 6

måneder før den dagen beslutningen om å yte konsernbidraget treffes. Ekstraordinært konsernbidrag som vedtas på grunnlag av en mellombalanse gis skattemessig virkning for det inntektsåret som mellombalansen gjelder. Dette gjelder uavhengig av hvilket år beslutningen om å yte konsernbidraget treffes. Kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utgangen av det inntektsår konsernbidraget gis virkning for.

Eksempel 1:
Generalforsamlingen i Mor AS beslutter den 1. februar 2015 å yte ekstraordinært konsernbidrag til Datter AS på grunnlag av en mellombalanse 1. november 2014. Konsernbidraget gis skattemessig virkning for inntektsåret 2014, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utgangen av 2014.

Eksempel 2:
Generalforsamlingen i Mor AS beslutter den 1. mai 2015 å yte ekstraordinært konsernbidrag til Datter AS på grunnlag av en mellombalanse pr.1. februar 2015. Konsernbidraget gis skattemessig virkning for inntektsåret 2015, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utløpet av 2015.

2.3.4 Petroleumsskatteloven

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag i inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, jf. sktl. § 10-2 annet ledd. Det kan heller ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 og § 5.

2.3.5 Underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet etter sktl. § 2-39

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd oppstått i 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet som etter sktl. § 14-6 femte ledd ikke kan fremføres til fradrag i senere år, se sktl. § 10-2 annet ledd siste punktum. For underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet oppstått i 2011 eller tidligere, gjelder de vanlige reglene. Nærmere om fremføring av underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet, se emnet «Underskudd», pkt. 5.7.

2.3.6 Skipsaksjeselskaper

Det er ikke fradragsrett for ytet konsernbidrag mellom to selskap der det ene lignes etter ordinære regler, og det andre etter den særskilte beskatningsordningen for skipsaksjeselskaper, se sktl. § 8-18.

Har det mottakende selskap trådt ut av ordningen, gis det ikke fradrag for konsernbidrag til dette selskapet for uttredelsesåret og de to påfølgende årene, jf. sktl. § 8-18 annet ledd. Slikt konsernbidrag er heller ikke skattepliktig for mottaker.

2.4 Det mottakende selskapet

Konsernbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for det mottakende selskapet, jf. sktl. § 10-3 første ledd første punktum.

Konsernbidraget er i utgangspunktet skattepliktig selv om giver ikke får fradrag. Konsernbidrag som giver ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers alminnelige inntekt, er imidlertid ikke skattepliktig for mottakeren. Det er heller ikke skatteplikt for konsernbidrag som er ytet fra inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Se sktl. § 10-3 første ledd annet punktum. Forutsetningen er at bidraget er lovlig etter aksjelovene.

Bidraget skal regnes som inntekt i det samme inntektsåret som giveren får fradrag.

Mottatt konsernbidrag inngår i alminnelig inntekt.

Konsernbidraget kan avregnes mot årets og tidligere års underskudd som kan fremføres etter sktl. § 14-6. Konsernbidraget må først avregnes mot årets underskudd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5 Endring av konsernbidrag

2.5.1 Nytt konsernbidrag eller økning av konsernbidrag

Får et selskap økt inntekten under ordinær ligning eller i endringssak, kan selskapet kreve fradrag for konsernbidrag eller øke et tidligere ytet konsernbidrag, når bidraget benyttes til å dekke underskudd i andre konsernselskap. Dette kan også gjelde ved andre endringer som medfører økt skatt, f.eks. reduksjon av kreditfradrag. Det er en forutsetning at

- skattyter ikke har handlet illojalt mot ligningsmyndighetene, ved for eksempel å ha gitt uriktige eller villedende opplysninger,
- kravet fremsettes innen fristene i lignl. § 9-6 og
- endringen av inntekt mv. ikke er uvesentlig.

Se HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), LRD 8. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1008 (Lodin), FIN 27. juni 1995 i Utv. 1995/1258, SKD 26. november 2004 i Utv. 2004/1188 og SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990. Så vidt mulig bør det (gjennom kontakt med skattyterne) tilstrebes at fradragsøkning og inntektstillegget skjer samtidig.

I denne sammenheng vil skattyter ikke anses å ha handlet illojalt dersom det ikke er ilagt skjerpet tilleggsskatt.

For å øke konsernbidraget skattemessig, må økningen også gjennomføres selskapsrettslig. Dette gjøres ved at generalforsamlingen i det ytende selskapet, eventuelt styret etter fullmakt, treffer en ny beslutning som gjelder differansen/økningen i beløpet man skatterettslig krever fradrag for. Vilkårene i asl./asal. om fri egenkapital må være oppfylt det inntektsåret endringen gjelder. Treffes vedtaket i et senere år enn det første vedtaket, må vilkåret om fri egenkapital også være oppfylt det siste året, se SKD 25. april 2013 i Utv. 2013/1179.

Det er adgang til å benytte såkalt sirkelkonsernbidrag som nevnt i pkt. 2.2, også ved etterfølgende økning av konsernbidrag, forutsatt at reglene i asl./asal. er fulgt.

2.5.2 Reduksjon/reversering av konsernbidrag

Konsernet kan også under ordinær ligning og i endringssak redusere bidragets størrelse med skattemessig virkning for giver- og mottakerselskap dersom giverselskapet ikke oppnår fullt inntektsfradrag for bidraget, se Ot.prp. 16 (1979-1980) side 11, SK 15/1980 i Utv. 1980/221 og SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990. Dette kan f.eks. være aktuelt fordi det viser seg at bidraget overstiger den skattepliktige inntekten eller fradraget nektes fordi det er ulovlig. Kreves endring av bidraget under ordinær ligning som følge av endringer i regnskapet, bør endring også normalt tillates. Se også LRD 20. desember 2006 (Gulating) i Utv. 2007/58 (Skagen Invest) der et morselskap fikk anledning til å reversere mottatt konsernbidrag som var ulovlig utdelt fra datterselskapet.

Oppstår spørsmålet om reduksjon/reversering av bidraget etter at ligningen for det aktuelle inntektsåret er gjennomført, må endringen skje ved at skattekontoret tar opp ligningen for dette inntektsåret til endring, både for det ytende selskapet og det mottakende selskapet. Selskapsrettslig stilles ikke noen formkrav til reverseringen. Det er en forutsetning for reversering at begge selskapene i transaksjonen er enige om en tilbakebetaling. Se SKD 25. april 2013 i Utv. 2013/1179.

Det er ikke et krav at det leveres inn ny selvangivelse med vedlegg for endringsåret. Det er tilstrekkelig at kravet dokumenteres i et brev med vedlegg.

2.5.3 Endring av konsernbidrag for etterfølgende år

Eventuelle krav om endring av konsernbidrag for senere år enn det året endringssaken gjelder må vurderes etter de vanlige kriteriene i lignl. § 9-5 nr. 7, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 3. Det vil i slike tilfeller normalt være en forutsetning at selskapene dette gjelder leverer korrigerte ligningsoppgaver eller annen dokumentasjon som gir skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å foreta endringene uten at det innebærer betydelig merarbeid, se SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5.4 Betydningen av omorganiseringer

Det er et vilkår for endring av konsernbidrag at både det ytende og det mottakende selskapet eksisterer som separate selskaper i det året endringen besluttes. Selskapene kan således ikke være fusjonert med hverandre. Andre endringer i selskapsstrukturen må imidlertid godtas såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Det mottakende selskapet kan f.eks. være et selskap som det opprinnelig mottakende selskapet er innfusjonert i, såfremt fusjonen er gjennomført med full skattemessig kontinuitet. Vilkårene for å avgi konsernbidrag kan også være oppfylt selv om det avgivende selskapet har gjennomført en fisjon eller er innfusjonert i et annet selskap, såfremt fisjonen eller fusjonen er gjennomført med full skattemessig kontinuitet. Se for øvrig SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990.

2.6 Ettergivelse av konsernbidrag

Det er en forutsetning for å benytte seg av konsernbeskatningsreglene at konsernbidraget gjennomføres. Ettergivelse av konsernbidrag anses som utgangspunkt som en omgjøring av den pådratte plikten til å dekke bidraget. Tidligere innrømmet fradrag hos det ytende selskapet og tillegg hos det mottakende selskapet tilbakeføres i ettergivelsesåret. Slik tilbakeføring kan bare gjennomføres dersom begge selskaper fortsatt eksisterer. Skyldes ettergivelsen manglende betalingsevne hos yteren skal det ikke skje noen tilbakeføring, se URD 27. november 2008(Oslo tingrett) i Utv. 2009/67 (It-Venture AS). Ettergivelsen kan medføre at retten til å fremføre underskudd faller bort for det ytende selskapet, jf. sktl. § 14-6 annet ledd og emnet «Underskudd» pkt. 5.8.

Konvertering av fordringen til aksjekapital anses som en innfrielse av fordringen og medfører ingen omgjøring av plikten til å betale konsernbidraget.

2.7 Formue

Forpliktelse til å yte konsernbidrag er ikke gjeld for det ytende selskapet og ikke formue for det mottakende selskapet før det er vedtatt av generalforsamlingen. Normalt skjer dette i året etter inntektsåret.

Når vedtak om bidrag unntaksvis er endelig fattet men bidrag ikke ytet før utgangen av inntektsåret, vil forpliktelsen være gjeld i det givende selskapet. Kravet på bidrag er da formue i det mottakende selskapet.

2.8 Opplysningsplikt

For hvert år det overføres bidrag til et annet selskap innen konsernet, må begge selskapene legge ved selvangivelsen skjemaet «Konsernbidrag», (RF-1206), som viser at vilkårene er oppfylt.

Oppgaven skal underskrives av selskapets styre eller styreleder og av revisor (når revisjonsplikt foreligger).

Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer

– *Sktl. § 11-21.*
– *FSFIN § 11-21.*

1 Generelt om konsernbeskatning

De enkelte selskapene innenfor et konsern skal i utgangspunktet skattlegges som separate skattesubjekter.

Det er for selskap innenfor konsern åpnet adgang til på visse vilkår

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– å overføre bidrag mellom selskapene med skattemessig virkning (konsernbidrag), se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», og
– å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning (konserninterne overføringer), jf. sktl. § 11-21 første ledd og nedenfor.

I tillegg kan FIN i enkeltvedtak gi dispensasjon fra kravene for skattefritak for konserninterne overføringer, jf. sktl. § 11-21 tredje og fjerde ledd. Denne ordningen er ikke nærmere omtalt i Lignings-ABC, men omtales årlig i Prop. 1 LS.

2 Generelt om konserninterne overføringer

Overføring av eiendeler mellom selskaper innenfor et konsern, hvor gevinst ellers vil være skattepliktig, kan foretas uten gevinstbeskatning når overføringen skjer i samsvar med reglene i FSFIN § 11-21, se nedenfor. Skatteposisjoner knyttet til vedkommende eiendel må følge denne. Reglene åpner som utgangspunkt ikke for overføring av skatteposisjoner som ikke knytter seg til en eiendel. Om unntak, se pkt. 4.4.

Reglene gjelder bare hvor en overdragelse ellers ville føre til en skattepliktig gevinst. Reglene gjelder ikke for eiendeler hvor det oppstår tap. Om overføring av eiendeler dels med gevinst dels med tap, se pkt. 5.

For eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, er reglene i FSFIN § 11-21 ikke aktuelle.

3 Vilkår for skattefri overføring knyttet til selskapene

3.1 Generelt

Reglene om skattefri overføring gjelder overføringer mellom følgende selskaper med begrenset ansvar, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav a, c, d og e:

– fra et norsk overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet norsk overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav a
– fra et norsk overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et tilsvarende selskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav a
– fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til en filial i Norge av et annet utenlandsk selskap, når selskapene inngår i samme konsern og konsernselskapene er hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav e
– fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til et tilsvarende selskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, og Norge etter folkerettslig overenskomst med den andre staten kan kreve bistand til innfordring, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav e
– fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til et selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav d, når det utenlandske selskapet er hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med og som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold samt få bistand til innfordring

Reglene gjelder hvor overdragende og mottakende selskap tilhører samme konsern, jf. asl./asal. § 1-3 og § 1-4. I tillegg må ett av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmer som avgis på generalforsamlingen. Om disse vilkårene, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.1.4.

3.2 Likestilte selskaper

I utgangspunktet gjelder reglene ikke ved overføring av eiendeler mellom selskaper som er likestilt med aksjeselskaper og heller ikke ved overføringer mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap. Et likestilt selskap kan imidlertid være morselskap i konsernet, jf. FSFIN § 11-21-1 første ledd siste punktum. I så fall kan det overføres eiendeler mv. mellom dette selskapet og et datterselskap, se FIN 13. juli 1998 i Utv. 1998/1058. Se også BFU 4/2014 (Samvirkeforetaks overføring av eiendom til heleid aksjeselskap). Om

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hvilke selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1.

3.3 Stiftelser

Stiftelse, herunder næringsstiftelse, er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap og faller derfor utenfor reglene om skattefrie overføringer, se FIN 18. desember 2000 i Utv. 2001/196.

3.4 Deltakerlignede selskaper

Reglene om skattefri overføring gjelder, så langt de passer, hvor det overdragende og mottakende selskap er norske deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. § 10-40 dersom selskapene i det vesentlige har samme eiere, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav b og FSFIN § 11-21-1 annet ledd. Reglene gjelder også ved overføring fra et deltakerlignet selskap i Norge til et deltakerlignet selskap i et land Norge har inngått skatteavtale med, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c.

3.5 Petroleumsskatteloven

Reglene ovenfor gjelder ikke for overføring fra selskap som lignes etter petroleumsskatteloven § 5, se FSFIN § 11-21-1 femte ledd.

3.6 Skipsaksjeselskaper

Reglene om overføring av eiendeler i virksomhet gjelder også overføringer til eller fra skipsaksjeselskap som skattlegges etter reglene om skipsaksjeselskaper mv. i sktl. kap. 8, se Ot.prp. nr. 11 (1996-97) pkt. 6.10.6. Bestemmelsene gjelder likevel ikke finansaktiva som nevnt i sktl. § 8-11 første ledd bokstav c, som overføres til selskap innenfor den særskilte ordningen for skipsaksjeselskap mv. fra selskap utenfor ordningen, se FSFIN § 11-21-1 sjette ledd.

3.7 Krav til virksomhet

Det er et minstekrav at det drives virksomhet i konsernet. Dersom selskapene som er direkte involvert i den aktuelle transaksjonen ikke driver virksomhet, må det vurderes konkret om det er tilstrekkelig at et annet selskap i konsernet driver virksomhet. Det er ikke noe krav at eiendelene som overføres må ha en særlig og nær tilknytning til virksomhet. Se FIN 11. mars 2003 i Utv. 2003/576.

3.8 Tidspunkt for når vilkårene må være oppfylt

Vilkårene for skattefrie overføringer må være oppfylt både på overføringstidspunktet og ved utgangen av det inntektsåret (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da overføringen skjer, se FSFIN § 11-21-2 tredje ledd.

3.9 Forholdet til reglene om fusjon og fisjon mv.

Fusjon og fisjon innebærer transaksjoner både på aksjonær- og selskapsnivå, og faller som utgangspunkt utenfor reglene om konserninterne overføringer som dekkes av FSFIN § 11-21, se FIN 29. mai 2002 i Utv. 2002/1106. Om reglene for fusjon og fisjon, se emnene «Fisjon – innenlands» og «Fusjon – innenlands».

Om fusjon og fisjon over landegrensene, se emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

4 Nærmere om konserninterne overføringer over landegrensene

4.1 Overføring fra norsk selskap til utenlandsk selskap

Reglene om konserninterne overføringer gjelder når et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overfører eiendeler og forpliktelser til et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet som tilhører samme konsern, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav a. Det er et vilkår at Norge har inngått skatteavtale med vedkommende land.

Slik overføring kan skje selv om mottakerselskapet ikke har begrenset skatteplikt til Norge. I følge Prop. 120 LS (2014-2015) pkt. 12.3 skal beskatning i slike tilfeller skje

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

etter reglene i sktl. § 9-14 som om eiendelen hadde vært tatt ut av norsk beskatningsområde. Det blir derfor ikke noen ordinær konserntransaksjon hvis eiendelen ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Utgangsverdien skal da settes til vederlaget. Skattyter skal imidlertid kunne benytte seg av reglene om utsettelse med skattebetalingen etter reglene i sktl. § 9-14 niende ledd mv., se nærmere emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 9.

Regjeringen varsler i Prop.120 LS (2014-2015) pkt. 12 s. 47 – 50 at den vil følge opp disse reglene med endringer i FSFIN § 11-21, herunder gi nærmere regler om krav til sikkerhetsstillelse ved slike overføringer.

4.2 Overføring fra utenlandsk selskaps filial i Norge til norsk selskap

Et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat kan skattefritt overføre eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet skattepliktig til Norge, til selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav d. Skattefritaket gjelder bare filialer av selskap hjemmehørende i skatteavtaleland og hvor skatteavtalen inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling og bistand til innfordring.

Den fritatte inntekten tas til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd annet punktum. Det gis imidlertid betalingsutsettelse frem til konsernopphørsåret. Det kan kreves sikkerhetsstillelse for skatt etter FSFIN § 11-21-7, se pkt. 10.

Det mottakende selskapet hjemmehørende i Norge er solidarisk ansvarlig for det utenlandske overdragende selskapets betalingsforpliktelse i overføringsåret og frem til konsernopphørsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd fjerde punktum. Det mottakende selskapet skal melde fra til skattekontoret om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen. Slik underretning skal gis uavhengig av om endringene medfører konsernbrudd eller ikke.

Realiseres objektet før et ev. konsernopphør, gjelder ikke reglene om beskatning i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 annet ledd. Dette medfører at den utsatte skatteforpliktelsen faller bort. Det foretas beskatning basert på den videreførte inngangsverdi, ervervstidspunkt mv., se pkt. 6.

4.3 Overføring mellom utenlandske selskaper

4.3.1 Overføring fra filial i Norge av utenlandsk selskap til et annet konsernselskaps filial i Norge

Et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan skattefritt overføre eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge til et annet konsernselskaps virksomhet med tilsvarende skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav e. Skattefritaket gjelder bare overføringer mellom konsernselskaper hjemmehørende i stater Norge har skatteavtale med.

Den fritatte inntekten tas til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd annet punktum. Det gis imidlertid betalingsutsettelse frem til konsernopphørsåret. Det kan kreves sikkerhetsstillelse for skatt etter FSFIN § 11-21-7, se pkt. 10.

Det mottakende utenlandske selskapet er solidarisk ansvarlig for det utenlandske overdragende selskapets betalingsforpliktelse i overføringsåret og frem til konsernopphørsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd fjerde punktum. Det mottakende selskapet skal melde fra til skattekontoret om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen. Slik underretning skal gis uavhengig av om endringene medfører konsernbrudd eller ikke.

Realiseres objektet før et ev. konsernopphør, gjelder ikke reglene om beskatning i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10. Dette medfører at den utsatte skatteforpliktelsen faller bort. Det foretas beskatning basert på den videreførte inngangsverdi, ervervstidspunkt mv., se pkt. 6.

4.3.2 Overføring fra filial i Norge av et utenlandsk selskap til et utenlandsk konsernselskap

Reglene om konserninterne overføringer gjelder for overføringer fra filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav e. Skatteavtalen må inneholde bestemmelser om bistand til innfordring, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c annet punktum.

Slik overføring kan skje selv om mottakerselskapet ikke har begrenset skatteplikt til Norge. I følge Prop. 120 LS (2014-2015) pkt. 12.3 skal beskatning i slike tilfeller skje etter reglene i sktl. § 9-14 som om eiendelen hadde vært tatt ut av norsk beskatningsområde. Det blir derfor ikke noen ordinær konserntransaksjon hvis eiendelen ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Utgangsverdien skal da settes til vederlaget. Skattyter skal imidlertid kunne benytte seg av reglene om utsettelse med skattebetalingen etter reglene i sktl. § 9-14 niende ledd mv., se nærmere emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 9. Nærmere regler om dette vil bli gitt i forskrift.

Regjeringen varsler i Prop.120 LS (2014-2015) pkt. 12 s. 47 – 50 at den vil følge opp disse reglene med endringer i FSFIN § 11-21, herunder gi nærmere regler om krav til sikkerhetsstillelse ved slike overføringer.

4.4 Nærmere om eiendeler som mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde

For eiendeler som ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, skal det foretas beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde skattepliktig etter sktl. § 9-14. Eiendeler mv. som ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, anses realisert siste dag før dette tidspunktet, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum.

Finansdepartementet foreslår i Prop. 120 LS (2014-2015) pkt. 12.3 at skattyter skal kunne kreve utsettelse med innbetaling av skatten etter reglene i sktl. § 9-14 niende ledd flg. også i tilfeller hvor overføringen skjer til selskap hjemmehørende i land utenfor EØS-området. Skatten skal likevel betales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret. Nærmere regler om dette vil bli gitt i forskrift. Se nærmere emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 9

Om hvilke objekter som omfattes av sktl. § 9-14, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 3. Om hva som regnes som uttak fra norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 4.

Reglene om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde er forskjellige, avhengig av om uttaket fra norsk beskatningsområde skjedde før 15. mai 2012 eller senere. Ved uttak fra norsk beskatningsområde 15. mai 2012 eller senere, vil beskatningen være endelig, men det kan kreves utsettelse med innbetalingen av skatten, jf. emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 9. For uttak fra norsk beskatningsområde som skjedde før 15. mai 2012, kan den beregnede skatten falle bort hvis nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Retten til utsettelse med beskatningen kan også falle bort på nærmere bestemte vilkår.

Skjedde uttaket fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, kan retten til utsettelse med innbetalingen av den utlignede skatten opphøre dersom det overførende selskapet ikke lenger er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2, jf. FSFIN § 11-21-11 annet ledd. Det samme gjelder hvis det overtakende selskapet opphører å være en del av konsernet, se FSFIN § 11-21-10 første ledd første punktum og pkt. 11.

Den tidligere bestemmelsen i sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav d om at skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 faller bort etter fem år hvis eiendelen ikke er realisert, gjelder ikke etter slik konsernintern overføring, jf. FSFIN § 11-21-11 første ledd første punktum.

Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatten, og begge selskapene er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av sktl. § 9-14, jf. FSFIN § 11-21-11 første ledd annet punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det mottakende selskapet skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til skattekontoret om at det vedtar skatteplikt og øvrige plikter etter FSFIN § 11-21-11, jf. første ledd tredje punktum.

5 Eiendeler som kan overføres

Det er eiendeler i virksomhet som kan overføres etter reglene om konserninterne overføringer. Det kan overføres materielle og immaterielle formuesobjekter, herunder også finansaktiva, rettigheter mv. Det er imidlertid en forutsetning at overføringen kan skje med skattemessig kontinuitet. I BFU 27/2012 ble det lagt til grunn at en evigvarende bruksrett til 50 % av fiberpar, kabler, rør og kummer ikke kunne overføres skattefritt til et nystiftet datterselskap. Morselskapet hadde eiendomsrett til driftsmidlene, og siden bruksretten ikke var skilt ut som et eget driftsmiddel kunne den ikke overføres til datterselskapet med skattemessig kontinuitet.

Reglene gjelder ikke overføringer som ikke er skattepliktige, for eksempel aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Reglene gjelder ikke for overføring av eiendeler i virksomhet hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien (tap).

Ved overføring av forskjellige eiendeler i virksomhet skal hver eiendel vurderes separat. Et selskap kan velge å få skattefritak for gevinster ved overføring av enkelte eiendeler i virksomheten selv om det får fradrag for tap ved overføring av eiendeler som ikke skjer etter reglene om konserninterne overføringer. Se FIN 13. januar 1997 i Utv. 1997/403.

6 Skatteposisjoner

6.1 Generelt

Reglene i FSFIN § 11-21-2 til § 11-21-5, jf. § 11-21-1 om videreføring av inngangsverdier, skatteposisjoner mv. gjelder ved konserninterne overføringer som innebærer at eiendelene mv. fremdeles befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Det mottakende selskapet skal benytte det overdragende selskapets skattemessige verdier som skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag, jf. FSFIN § 11-21-3. Disse bestemmelsene gjelder ikke ved overføring etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav c, dvs. ved overføring fra norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til tilsvarende selskap hjemmehørende i et land Norge har inngått skatteavtale med, samt fra norsk filial av et utenlandsk selskap til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. pkt. 4.4

6.2 Ervervstidspunkt

Overførte eiendeler anses ervervet av det mottakende selskapet på det ervervstidspunkt som vil gjelde på det overdragende selskaps hånd, jf. FSFIN § 11-21-3 annet punktum.

6.3 Deling av saldo og bokført verdi av varelager

Overføres avskrivbare driftsmidler som står på samlesaldo til annet selskap i konsernet, må en tilsvarende del av saldo overføres til det mottakende selskapet, jf. FSFIN § 11-21-4. Er det ført fullstendig skatteregnskap for det enkelte driftsmiddel, skal de nedskrevne verdiene slik de fremstår i skatteregnskapet, redusere gruppens saldo. Er det ikke ført særskilt skatteregnskap for det enkelte driftsmiddel og det er flere driftsmidler på saldo, skal saldoen reduseres med den forholdsmessige delen som faller på det overførte driftsmidlet fordelt i forhold til driftsmidlenes omsetningsverdi.

Tilsvarende gjelder ved deling av ligningsmessig bokført verdi av varelager, jf. FSFIN § 11-21-4.

Om gjennomføringen i regnskapet, se pkt. 7.

6.4 Skattemessige forpliktelser

Det mottakende selskapet trer inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte, jf. FSFIN § 11-21-5.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.5 Skatteposisjoner knyttet til virksomheten

Skatteposisjoner knyttet til selve virksomheten, for eksempel fremførbart underskudd, gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo, skal som hovedregel videreføres i det overdragende selskapet og kan ikke overføres til det mottakende selskapet. Det mottakende selskapet skal imidlertid tre inn i slike skatteposisjoner ved overføring av hele virksomheten fra en norsk filial av utenlandsk selskap til et selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav d og FSFIN § 11-21-5 annet ledd.

7 Vederlag

7.1 Generelt

Reglene i FSFIN § 11-21-6 om vederlag for overført eiendel gjelder ved konserninterne overføringer som innebærer at eiendelene mv. fremdeles befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Bestemmelsene gjelder ikke ved overføring etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav c. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. pkt. 4.4

Samlet vederlag til det overdragende selskap må være lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet, jf. FSFIN § 11-21-6 første ledd.

Det stilles ikke noen bestemte krav til vederlagets form. Vederlaget kan være aksjer i det mottakende selskapet, kontanter, gjeldsovertakelse, fordring eller annet.

Etter asl./asal. § 3-9 skal konserninterne overføringer skje til vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vederlaget ved slike overføringer må derfor settes til virkelig verdi. Dette gjelder også hvor vederlaget består av aksjer som utstedes i det mottakende selskap og selv om det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier, jf. asl./asal. § 10-12 første ledd tredje punktum. Se nærmere FIN 12. desember 2006 i Utv. 2007/159.

Ved den skjønnsmessige vurderingen av eiendelenes virkelige verdi må det etter omstendighetene tas hensyn til at overtakende selskap i henhold til forskriften må overta eiendelens skattemessige verdi fra det overdragende selskapet, og at en lav inngangsverdi/et lavt avskrivningsgrunnlag for det overtakende selskapet kan redusere prisen på eiendelen.

Overføring som ikke oppfyller regnskaps- eller selskapsreglenes krav til vederlag, faller utenfor forskriften. Slike overføringer kan eventuelt bedømmes som realisasjon, utbytte eller uttak og skal skatterettslig behandles etter de alminnelige regler som da gjelder.

7.2 Regnskapsføring av vederlaget

Regnskapsrettslig er hovedregelen at transaksjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet). Det kan foretas videreføring av balanseførte verdier (kontinuitetsgjennomskjæring) ved regnskapsføringen av noen konserninterne overføringer. Det foreligger ingen autoritativ veiledning for når omorganiseringer skal regnskapsføres som kontinuitet eller til virkelig verdi.

For aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal verdsettingen av eiendeler som selskapet mottar som aksjeinnskudd, vurderes på henholdsvis tidspunktet for revisorbekreftelsen etter asl. § 10-2 tredje ledd og tidspunktet for styrets redegjørelse etter asal. § 10-2 tredje ledd, jf. § 2-6, med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier (kontinuitetsgjennomskjæring).

Overføring som ikke oppfyller regnskapsreglenes krav, faller utenfor forskriften. Slike overføringer kan eventuelt bedømmes som realisasjon, utbytte eller uttak, og skal skatterettslig behandles etter de alminnelige regler som da gjelder.

7.3 Inngangsverdi, aksjerlandel i det mottakende selskap som vederlag

Ytes aksjer eller andeler i det mottakende selskapet som vederlag, skal skattemessig inngangsverdi på det overdragende selskapets hånd settes lik pålydende beløp og eventuell beregnet overkurs, jf. FSFIN § 11-21-6 annet ledd. Tilsvarende beløp vil utgjøre

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

innbetalt aksjekapital i det mottakende selskap i forbindelse med overføringen i forhold til sktl. § 10-11 annet ledd.

I den utstrekning fordring som stiftes ved overføringen senere omgjøres til aksjekapital i det mottakende selskapet, skal disse aksjenes samlede pålydende verdi være lik pålydende av fordringen, jf. FSFIN § 11-21-6 annet ledd siste punktum.

8 Formelle krav

Skattefritak på grunnlag av konsernintern overføring gis bare dersom overdragende og mottakende selskap krever det, jf. FSFIN § 11-21-9.

Det året overføring av eiendeler i virksomhet finner sted skal selskapene legge ved selvangivelsen en redegjørelse for overføringen som viser vederlag, inngangsverdi og de beregningene som er lagt til grunn for eventuell deling av saldo mv., jf. FSFIN § 11-21-8. Denne bestemmelsen får ikke anvendelse ved overføring etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav c, jf. FSFIN § 11-21-2. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. pkt. 4.4.

Er aksjekapitalen i det selskapet som har mottatt eiendeler i virksomhet utvidet som følge av overføringen, skal det dessuten legges ved oppgave over selskapets samlede innbetalte aksjekapital, herunder overkurs.

9 Påberopelse eller frafallelse av reglene om konserninterne overføringer som følge av ligningsmyndighetenes endring

Dersom ligningsmyndighetene endrer prisfastsettingen ved anvendelse av sktl. § 13-1, kan skattyter ønske å påberope seg reglene om konserninterne overføringer på forholdet. Det er en forutsetning at skattyter ikke har handlet illojalt, se LRD 24. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/603 (Christiania Forsikring AS), der retten la til grunn at vurderingstemaet her måtte være det samme som ved krav om å få avgi konsernbidrag når inntekten var endret under ligningsbehandlingen. Hvorvidt endringen av prisfastsettingen foretas under ordinær ligningsbehandling eller som endringssak, er ikke avgjørende, så lenge skattyter ikke har handlet illojalt. Om endringsadgang forøvrig, se emnet «Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør», pkt. 3.2.3, og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 2.8.

10 Sikkerhetsstillelse for skatt

Ved skattefri overføring av eiendeler i konsern må det mottakende selskapet stille sikkerhet for skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene, jf. FSFIN § 11-21-7. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret i den enkelte sak.

Sikkerhet kan stilles i form av f.eks. pantsettelse, bankgaranti eller konserngaranti (garanti fra morselskap eller annet søkegodt selskap i konsernet i form av selvskyldnerkausjon). Sikkerhetsstillelsen bør normalt ha en varighet på mellom tre og fem år.

11 Opphør av konserntilknytning

11.1 Generelt

Skattefritak etter reglene i forskriften forutsetter at det mottakende og det overdragende selskapet opprettholder sin konserntilknytning så lenge det overførte formuesobjektet er i behold hos det mottakende selskapet. Opphører vilkårene for konserntilknytning ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon i år etter overdragelsesåret, skal den fritatte inntekten tas til beskatning i det overdragende selskapet i konsernopphørsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd første punktum. Ved tidfestingen kan det skattepliktige beløpet hos det overdragende selskapet behandles etter de reglene som gjelder for den overførte eiendelen på tidspunktet for konsernopphøret. Dette innebærer f.eks. at hvis en gevinst på konsernopphørstidspunktet kunne vært overført til gevinst- og tapskonto, kan beløpet overføres gevinst- og tapskonto hos det overdragende selskapet, se også BFU 4/2014.

Det skattepliktige beløpet settes til den fritatte gevinsten ved overføringen. Det skattepliktige beløpet begrenses imidlertid til differansen mellom dokumentert virkelig

verdi på tidspunktet for opphør av vilkårene for konserntilknytning og den skattemessige inngangsverdien på det tidligere overføringstidspunktet. Ved skattlegging etter disse reglene kan det mottakende selskapet skrive opp skattemessig verdi på den tidligere overførte eiendelen med det skattlagte beløpet som gjelder for denne eiendelen.

Ved innføringen av fritaksmetoden opphørte latent skatteforpliktelse på forutgående overføring av aksjer mv. som er omfattet av fritaksmetoden, jf. FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373.

Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt

– *Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven V, overgangsregel ved oppheving av sktl. § 10-5.*

1 Generelt

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven, V, overgangsregel ved oppheving av sktl. § 10-5.

Korreksjonsinntekt som er beregnet til og med 2011 skal reverseres i samsvar med reglene i den nå opphevede sktl. § 10-5 sjette ledd. Om når det foreligger underdekning, se pkt. 3.1.

Korreksjonsinntekt som ikke er fradragsført innen 2017, fradragsføres i sin helhet i 2017.

2 Fradragsføring/reversering av korreksjonsinntekt

For selskaper som har korreksjonsinntekt som ikke er fradragsført, må det foretas en beregning for å fastslå i hvilken grad underdekningen er utlignet, slik at ilignet korreksjonsinntekt kan reverseres. Fradragsføring kan ikke skje så langt selskapets egenkapital er lavere enn sammenligningsgrunnlaget, se nedenfor. I sammenligningsgrunnlaget inngår også netto negative midlertidige forskjeller. Er selskapets egenkapital lavere enn sammenligningsgrunnlaget, må rest korreksjonsinntekt fradragsføres i et senere år, i den utstrekning selskapet ikke lenger har slik underdekning.

Har selskapet tilstrekkelig egenkapital, men ikke tilstrekkelig skattepliktig overskudd, kan fradraget for det tidligere inntektsførte beløp fremføres etter vanlige regler. Fradragsføringen må skje så snart selskapet har positiv inntekt. Hvis ikke bortfaller retten til fradrag.

3 Vilkår vedrørende selskapets egenkapital

3.1 Generelt

Underdekning foreligger når selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret er lavere enn sammenligningsgrunnlaget. Sammenligningsgrunnlaget utgjør summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdiene som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Den beregnede egenkapitalandelen settes til differansen mellom positive og negative midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Ved beregningen av skatteforpliktelsen nyttes skattesatsen for alminnelig inntekt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2 Egenkapital i årsregnskapet

I balanseoppstillingen i næringsoppgaven kan styrets forslag til utbytte være ført som egenkapital, jf. post 2055 i næringsoppgave 2. Det foreslåtte utbyttet skal imidlertid anses som gjeld ved beregningen av korreksjonsinntekt, jf. den nå opphevede sktl. § 10-5 annet ledd annet punktum.

Selskapets regnskapsmessige egenkapital er summen av følgende poster i regnskapets balanse ved inntektsårets utgang (poster i næringsoppgave 2):

Innskutt egenkapital:	
Aksjekapital	(post 2000)
Egne aksjer (negativt beløp)	(post 2010)
Overkurs	(post 2020)
Annen innskutt egenkapital	(post 2030)
Opptjent egenkapital:	
Fond for vurderingsforskjeller	(post 2043)
Fond for urealiserte gevinster	(post 2045)
Avsatt utbytte	(post 2055)
Annen egenkapital	(post 2059)
Udekket tap (negativt beløp)	(post 2080)
Sum egenkapital	(post 9450)

Avsatt utbytte kan alternativt fremkomme som gjeld i post 2800. Hvis selskapets egenkapital ikke er redusert med avsatt utbytte, skal beløpet som framkommer som sum egenkapital i post 9450 reduseres med avsatt utbytte. Det er den korrigerte egenkapitalen som da framkommer, som skal sammenholdes med sammenligningsgrunnlaget, se nedenfor.

Aksjekapitalen vil være det beløp som er ført i selskapets regnskap inkludert eventuell oppskrivning uten innbetaling. Det forutsettes at regnskapet er gjort opp etter regnskapslovens regler eller etter IFRS-forordningen. Det forutsettes også at det er avsatt tilstrekkelig til betalbar skatt og utsatt skatt.

4 Sammenligningsgrunnlaget

4.1 Generelt

Sammenligningsgrunnlaget er summen ved utgangen av inntektsåret av

- innbetalt aksjekapital
- innbetalt overkurs i forbindelse med tegning av aksjene
- beregnet egenkapitalandel av netto positive (skatteøkende) midlertidige forskjeller mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsregnskapet og selskapets skattemessige verdier

4.2 Innbetalt aksjekapital herunder overkurs

4.2.1 Generelt

Som innbetalt aksjekapital herunder overkurs regnes summen av det som er innbetalt som aksjekapital og overkurs til selskapet i forbindelse med stiftelsen eller senere i forbindelse med kapitalutvidelser. Hvis en del av den innbetalte overkurs er benyttet til å dekke stiftelseskostnadene, jf. asl./asal. § 2-5, skal dette medføre at den innbetalte overkursen reduseres tilsvarende.

Ved fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget er det ikke nødvendig å beregne innbetalt aksjekapital og overkurs for hver enkelt aksje. Summen av innbetalt aksjekapital og overkurs ved fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget kan være forskjellig fra

summen av skatteposisjonen innbetalt aksjekapital herunder overkurs som kan deles ut til aksjonærene uten utbyttebeskatning, jf. sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 8.1.

I sammenligningsgrunnlaget skal det ses bort fra aksjekapital som skriver seg fra oppskriving uten innbetaling, selv om oppskrivingen gjelder beløp som er skattlagt etter den tidligere selskapsskatteloven § 1-6. Om unntak hvor kapitalen tidligere er nedskrevet som tapt, se nedenfor.

Aksjekapital og overkurs som er skrevet ned for å anvendes til dekning av tap eller tilbakebetalt til aksjonærene, anses ikke som innbetalt aksjekapital og overkurs, se Ot.prp. nr. 82 (1993-1994) pkt. 5.3.

4.2.2 Tingsinnskudd

Ved tingsinnskudd skal den regnskapsmessige verdsettingen av innskuddet ved stiftelsen eller kapitalforhøyelsen, jf. asl./asal. § 2-7, danne grunnlag for hva som skal anses som innbetalt aksjekapital og overkurs.

4.2.3 Konvertering av fordring

Ved konvertering av fordring til aksjekapital vil verdien av fordringen danne grunnlag for hva som skal anses som innbetalt aksjekapital herunder overkurs, se FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183.

4.2.4 Gjenvinning av tapt aksjekapital

Har selskapet nedskrevet aksjekapital som tapt, men senere forhøyet aksjekapitalen uten nytegning, vil kapitalforhøyelsen regnes som innbetalt aksjekapital så lenge den ligger innenfor den opprinnelige innbetalte aksjekapitalen. I den mellomliggende periode fastsettes innbetalt aksjekapital til den delen som er i behold. Se Ot.prp. nr. 82 (1993-1994) pkt. 5.6. Gjenvinning av tidligere nedskrevet aksjekapital kan bare skje ved fondsemisjon etter aksjelovenes regler om kapitalforhøyelse, se SKD 28. mai 2010 i Utv. 2010/1054.

4.2.5 Innløsning av aksjer

Ved innløsning av aksjer faller skatteposisjonen innbetalt «aksjekapital herunder overkurs» på disse aksjene bort. Dette gjelder også hvor selskapet innløser egne aksjer. I visse tilfeller skal en innløsning av enkeltaksjer ikke anses som en realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.19.2. Innbetalt aksjekapital herunder overkurs skal da anses å være i behold i selskapet, i den grad innbetalt aksjekapital og overkurs ikke blir tilbakebetalt i forbindelse med innløsningen.

4.2.6 Fusjon og fisjon

Ved skattefri fusjon og fisjon skal «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» i det overdragende selskap, videreføres i det overtakende selskap. Dette gjelder også i den grad innbetalt aksjekapital herunder overkurs overstiger den regnskapsmessige verdien av innskuddet.

Ved innfusjonering av heleid datterselskap i morselskap, jf. asl. § 13-23/asal. § 13-24, bortfaller skatteposisjonen innbetalt aksjekapital herunder overkurs på de innløste aksjene.

4.2.7 Bruk av overgangsregel E

Er aksjer mottatt som vederlag for aksjer som er overført etter overgangsregel E til skatteloven § 2-38, skal innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres i det overtakende selskap (holdingselskapet). Den innbetalte aksjekapital, herunder overkurs i det overtakende selskapet, settes til den forholdsmessige andel av den innbetalte kapital i det overførte selskapet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.2.8 Avgrensning mot kapital som er opptjent i selskapet

Kapital som er opptjent i selskapet anses som hovedregel ikke som innbetalt kapital i skattemessig sammenheng. Unntak gjelder hvor tidligere nedskrevet kapital er gjenvunnet og aksjekapitalen er forhøyet.

Posten «Innskutt egenkapital», jf. rl. § 6-2 første ledd post C I, kan inneholde både kapital som er innbetalt til selskapet og kapital som er opptjent i selskapet. Dette gjelder både det beløp som er ført opp som aksjekapital og det beløp som er ført opp som overkursfond.

Aksjekapitalen kan foruten direkte innbetalt aksjekapital, bestå av fondsemittert kapital. Den fondsemitterte kapitalen kan skrive seg fra selskapets frie egenkapital, fra overkursfondet, eventuelt fra det tidligere reservefondet. Den delen av den fondsemitterte kapitalen som skriver seg fra hhv. annen egenkapital, overkursfond eller reservefond, kan dels være innbetalt kapital og dels opptjent kapital.

Overkursfondet kan bestå av overkurs som er innbetalt i forbindelse med stiftelse eller kapitalutvidelse. Det kan også bestå av fondsemittert kapital.

Ved ikrafttredelsen av regnskapsloven pr. 1. januar 1999, skulle en andel av reservefondet tilsvarende summen av overkursavsetninger de siste ti år, overføres til overkursfondet, jf. rl. § 10-3. Den resterende del av reservefondet skulle overføres til annen egenkapital. Reservefondet kunne ved overgangen til regnskapsloven bestå både av innbetalt og opptjent kapital. Også oppskrivningsfond og innløsningsfond skulle ved overgangen overføres til overkursfondet. Den del av overkursfondet som består av det tidligere oppskrivningsfondet, anses ikke innbetalt i skattemessig sammenheng. Overkurs innbetalt før 1999 er ikke spesifisert i selskapets balanse for tidligere år. Dette medfører at posten «overkurs» i dag kan skrive seg fra tidligere oppskrivninger. Om den tidligere aksjelovens regler om overføring av overkurs til reservefond, se tidligere asl. § 12-1 annet ledd nr. 3.

Posten «Opptjent egenkapital», jf. rl. § 6-2 II nr. 2 kan også inneholde innbetalt kapital. Det kan gjelde kapital som skriver seg fra reservefondet, eller det kan være kapital som er opptjent etter at kapitalen har blitt skrevet ned, jf. nedenfor.

4.2.9 Nedsettelse av aksjekapitalen

Hvis aksjekapitalen inneholder både innbetalt aksjekapital og fondsemittert kapital, skal en nedsettelse av aksjekapitalen i forhold til reglene om utbyttebeskatning først anses å gjelde den fondsemitterte kapital, jf. sktl. § 10-11 femte ledd. Tilsvarende gjelder ved fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget. Hvis den fondsemitterte kapitalen skriver seg fra overkursfondet, og dette inneholder både innbetalt og opptjent kapital, kan aksjonæren velge om den fondsemitterte kapitalen skal anses å gjelde innbetalt kapital eller opptjent kapital. Dette valget må også legges til grunn i forhold til fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget.

4.2.10 Utdeling fra overkursfond og annen egenkapital

Hvis utdelingen skjer fra overkursfondet og denne posten inneholder både innbetalt og opptjent kapital, kan aksjonæren velge om en utdeling skal anses som utbytte eller som innbetalt kapital, se FIN 22. desember 2005 i Utv. 2006/118. Dette valget får også virkning for fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget.

4.3 Beregnet egenkapitalandel

Ved beregningen av egenkapitalandelen av de midlertidige forskjellene mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier tas utgangspunkt i postene i skjemaet «Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier» (RF-1217). Dette gjøres uavhengig av hvordan forskjellen har oppstått, se HRD i Utv. 2005/715 (Rt. 2005/692) (E-CO Vannkraft AS).

Forskjell mellom regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi vedrørende aksjer og andre eiendeler som omfattes av sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), behandles som permanente forskjeller.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Betinget skattefri gevinst ved konsernintern overføring av eiendel, jf. sktl. § 11-21, anses ikke som midlertidig forskjell for det overdragende selskap, jf. HRD i Utv. 2009/1135 (Rt. 2009/1090) (Aldebaran AS). Det mottakende selskap plikter å videreføre det overdragende selskaps skattemessig verdi på eiendelen, jf. sktl. § 11-21 annet ledd. For det mottakende selskap vil det derfor kunne oppstå en midlertidig forskjell på eiendelen.

Resultatforskjeller på andeler i deltakerlignede selskaper regnes som midlertidige forskjeller.

Det skal ikke tas hensyn til utsatt skattefordel som knytter seg til korreksjonsinntekt for vedkommende inntektsår.

Forskjellene kan være både positive (skatteøkende) og negative (skattereduserende).

Fra summen av de positive forskjellene skal man så trekke summen av de negative forskjellene. Er differansen et positivt beløp, utgjør denne netto positive midlertidige forskjeller.

Fra netto positive midlertidige forskjeller trekkes en latent skatteforpliktelse på forskjellene. Dette gjøres ved å multiplisere beløpet med 0,73.

Beløpet som da framkommer utgjør beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

5 Fusjon

Om fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt ved fusjon, se emnet «Fusjon – innenlands».

6 Fisjon

Om fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt ved fisjon, se emnet «Fisjon – innenlands».

7 Frivillig likvidasjon

Ved frivillig likvidasjon av aksjeselskap som har krav på fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt, trekkes dette fradraget fra i skattepliktige inntekter hos selskapet i likvidasjonsåret.

8 Formelle regler

Fradragsføring av tidligere ilagt korreksjonsinntekt føres direkte i selskapets selvangivelse.

Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)

– *Sktl. § 8-1 første ledd bokstav a og fjerde ledd.*
– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 2-1-5 og § 3-1-4 bokstav g.*

1 Generelt om akvakultur

Akvakultur reguleres av lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven).

Akvakulturnæringen omfatter produksjon av akvatiske organismer, dvs. fisk og andre vannlevende dyr og planter. Som produksjon regnes ethvert tiltak for å påvirke levende akvatiske organismers vekt, størrelse, antall, egenskaper eller kvalitet, se akvakulturloven § 2. Akvakultur drives i alle faser av organismenes sykluser; fra produksjon av rogn, klekking av yngel til utsett av organismer i sjøen for videre foredling. Det er vanlig å betegne de ulike delene av bransjen etter hvor aktørene befinner seg i organismenes produksjonssyklus; fra stamfiskproduksjon, klekkeri- og settefiskproduksjon til matfiskproduksjon. Tilsvarende gjelder for produksjon av andre organismer enn fisk. Akvakultur omfatter både produksjon av organismer for konsum og produksjon som

brukes som innsatsfaktorer i andre produkter, herunder i kosmetikk- og farmasøytisk industri.

For å drive virksomhet innenfor akvakultur kreves det akvakulturtillatelse, jf. akvakulturloven § 4.

Omsetning av akvatiske organismer til konsum er ikke underlagt regulert førstehåndsomsetning.

2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

4 Næringsoppgave

Foretak som bare har bokføringsplikt (ikke årsregnskapsplikt), og heller ikke frivillig utarbeider årsregnskap, benytter Næringsoppgave 1 (RF-1175). Andre foretak benytter Næringsoppgave 2 (RF-1167).

5 Deltakerlignet selskap

Om hvilke oppgaver deltakerlignet selskap skal levere, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.

6 Skattestedet

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

7 Formue

7.1 Akvakulturtillatelse

Akvakulturtillatelse er normalt å anse som en ikke-tidsbegrenset rettighet som regnes med til den skattepliktige formuen dersom den er ervervet etter 1997. Formuesverdien settes til omsetningsverdien.

7.2 Maskiner og redskaper

Formuesverdien på driftsmidler i saldogruppene a, c og d fastsettes til sum utgående positiv saldo, likevel ikke med høyere verdi enn omsetningsverdien. Se nærmere i emnene om driftsmidler.

7.3 Fôringsbåter

Formuesverdiene av fôringsbåter fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 2-1-5 «verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer, mv.».

7.4 Akvatiske organismer i akvakultur (levende fisk, skjell mv.)

Fisk og andre akvatiske organismer i akvakultur anses som omløpsmidler i virksomhet, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Formuesverdiene av levende fisk og østers fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 3-1-4, bokstav g) «Oppdrettsfisk, skjell mv.».

Beholdning av levende blåskjell e.l. stående i sjøen verdsettes ikke.

7.5 Beholdning av slaktet fisk eller høstet skjell mv.

Beholdning av slaktet fisk, høstet skjell mv. tas med som varebeholdning, se emnet «Varebeholdning».

7.6 Beholdning av fôr mv.

Lager av innkjøpt fôr, emballasje mv. verdsettes etter de vanlige reglene for varebeholdning, se emnet «Varebeholdning».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Tidfesting av inntekter og kostnader

8.1 Hovedregel

Tidfesting av inntekter og kostnader i akvakulturnæring følger som hovedregel vanlige regler, se emnene om tidfesting.

8.2 Unntak

Tilvekst i beholdning av fisk og andre akvatiske organismer i akvakultur regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a. Se også Sk. nr. 29/1984 i Utv. 1985/84.

Kjøpesummen for levende fisk og andre akvatiske organismer som er innkjøpt i året, kan fradragsføres direkte. Skattyter kan likevel velge å aktivere kjøpesummen for all fisk og andre akvatiske organismer innkjøpt i året. Valget kan foretas for hvert innkjøp.

Fisk og andre akvatiske organismer som er tatt med i inngående beholdning og som er i behold ved årets utgang, skal alltid tas med som utgående beholdning og med samme verdi som er benyttet som inngående verdi (ikke tilvekst).

Fisk og andre akvatiske organismer av egen klekking kan ikke tas med som beholdning med virkning for beregningen av skattepliktig inntekt.

9 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

9.1 Akvakulturtillatelser/Konsesjoner

Akvakulturtillatelse er normalt å anse som rettighet som ikke er tidsbegrenset. Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». Den delen av vederlaget som ved eierskifte av akvakulturanlegg kan tilordnes verdien av akvakulturtillatelse, skal aktiveres som et immaterielt driftsmiddel som bare kan avskrives ved åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Tilsvarende gjelder for oppdrettskonsesjoner som er gitt før 1. januar 2006 og som er videreført ved ikrafttredelsen av akvakulturloven.

9.2 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy mv.».

9.3 Avskrivninger

9.3.1 Anlegg på land

Anlegg på land, som lagerbygg, landfaste kaianlegg mv. tilknyttet akvakulturvirksomhet, avskrives i saldogruppe h. I alminnelighet nyttes lav sats.

9.3.2 Faste damanlegg

Faste damanlegg på land avskrives i saldogruppe h.

9.3.3 Flytebrygger mv.

Flytebrygger e.l. avskrives i saldogruppe h, normalt forhøyet sats.

9.3.4 Fôringsanlegg

Automatisk fôringsanlegg avskrives i saldogruppe d.

9.3.5 Fôringsbåt mv.

Skip, fartøyer mv. som nyttes til foring i tilknytning til akvakulturvirksomhet, avskrives i saldogruppe e.

9.3.6 Ismaskin

Maskin for fremstilling av is, avskrives i saldogruppe d.

9.3.7 Kjøle- og fryseanlegg

Kjøle- og fryseanlegg som er fast installert i bygning, avskrives som «fast teknisk installasjon i bygning» på egen saldogruppe j.

Andre kjøle- og fryseanlegg avskrives i saldogruppe d.

9.3.8 Klekkekar

Klekkekar til bruk i klekkeri/settefiskanlegg avskrives i saldogruppe d.

9.3.9 Merder

Merder avskrives i saldogruppe d. Med «merder» siktes til flytende innhegninger som oftest er konstruert med gangveier rundt. Merdene er normalt bygget av plast eller stål. Utskifting av notposer anses som vedlikehold.

9.3.10 Vannforsyningsanlegg

Vannforsyningsanlegg avskrives i saldogruppe h. Dersom bolig som ikke er avskrivbart driftsmiddel er tilknyttet anlegget, kan stikkledning til boligen ikke tas med i avskrivningsgrunnlaget.

Knyttes akvakulturanlegget til offentlig vannverk, kan engangsavgiften for tilknytningen verken avskrives eller fradragsføres direkte.

9.4 Eget arbeid

Verdi av eierens eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på driftsmiddel skal inntektsføres og aktiveres som en del av inngangsverdien på driftsmidlet. Det samme gjelder lønnskostnader knyttet til ansattes arbeid med slik tilvirkning/påkostning. Se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Se også emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.3.4.

9.5 Ektefeller

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

9.6 Forsikringspremie

Betalt forsikringspremie vedrørende forsikring av anlegg, utstyr, beholdning av fisk mv. er fradragsberettiget som driftskostnad.

9.7 Kontingent

Kontingent til Fiskeri- og Havbruksnæringens servicekontor er fradragsberettiget. Nærmere om fradragsretten, se emnet «Kontingenter».

9.8 Lønn

Det må skilles mellom lønn til den alminnelige driften som skal fradragsføres i året, og lønn for arbeid på nyanlegg som skal aktiveres på vedkommende anlegg.

Om lønn til egne barn, se emnet «Barn og ungdom».

9.9 Røkterbolig

Dersom ansatt disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren kreve at ligningsmyndighetene verdsetter ytelsen, se emnet «Bolig – fri bolig». Fordel ved helt eller delvis fri bolig skal innrapporteres som lønn.

Bygning hovedsakelig brukt til røkterbolig kan normalt ikke avskrives, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo» og emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.5.

9.10 Skadeserstatning

Om erstatning for tap, herunder hel ødeleggelse, av avskrivbare driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Om erstatning for delvis skade mv., se emnet «Skadeserstatning».

Erstatning for tap av eller skade på fisk, skjell mv. og annen varebeholdning er skattepliktig inntekt.

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av visse driftsmidler eller av fisk, se nedenfor og emnet «Betinget skattefritak».

9.11 Studiereiser

Om studiereiser og kurs, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

9.12 Tilskudd

Akvakulturnæringen mottar ingen øremerkede tilskudd. Om kommunale etableringstilskudd og tilskudd som forvaltes av Innovasjon Norge og av fylkeskommunene, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

9.13 Ufrivillig realisasjon, betinget skattefritak

Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon omfatter også akvatiske organismer i akvakultur når realisasjonen omfatter minst 25 % av beholdningen av det enkelte fiskeslag, se sktl. § 14-70 sjette ledd bokstav d. Eksempel på slik ufrivillig realisasjon er tap av fisk ved rømming og nedslakting etter pålegg fra offentlig myndighet.

Spesielt om gjenanskaffelse av ufrivillig realisert fisk, se emnet «Betinget skattefritak», pkt. 2.4.4 og pkt. 2.4.5.

9.14 Uttak av fisk og andre akvatiske organismer mv.

Uttak av fisk og andre akvatiske organismer til skattyters private forbruk skal inntektsføres til omsetningsverdi etter hvert som uttaket skjer.

Uttak av fisk og andre akvatiske organismer mv. til ansatte skal også inntektsføres som omsetning til full verdi etter hvert som uttaket skjer. Verdien av uttaket behandles som lønn. Om personalrabatt, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

9.15 Veier

Veianlegg skal aktiveres uten senere avskrivning. Om asfaltering, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.1.

Alminnelig inntekt

– *Sktl. kap. 5 og 6.*

1 Generelt

Med alminnelig inntekt menes den nettoinntekt som fremkommer på grunnlag av skattelovgivningens regler om skattepliktige inntekter, fradragsberettigede kostnader og tap. Om kostnader og tap, se emnene «Kostnader – allment om fradrag» og «Tap». Skattepliktig del av utdeling fra deltakerlignet selskap og beregnet inntekt av renter etter sktl. § 5-22 inngår også i alminnelig inntekt.

Utbytte og aksjegevinster inngår i alminnelig inntekt. Skjermingsfradraget og ubenyttet skjerming kommer til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt, se sktl. § 10-12 og § 10-31 første ledd. I praksis vil det bare være nettobeløpet som blir overført til selvangivelsen.

Ved gjennomsnittsligning av skogbruk eller reindrift er det årets gjennomsnittsinntekt som inngår i alminnelig inntekt.

Alminnelig inntekt fremkommer før personfradrag, særfradrag og Finnmarksfradrag. Disse trekkes fra ved skatteberegningen.

Om personinntekt, se emnene om personinntekt.

2 Skatter

På alminnelig inntekt utlignes som hovedregel:

– inntektsskatt til kommune og fylkeskommune, jf. SSV § 3-8, og
– fellesskatt til staten, jf. SSV § 3-2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Norske og utenlandske selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter jf. sktl. § 2-2 første ledd, er fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune jf. sktl. § 2-36 annet ledd og SSV § 3-3. Fritaket gjelder ikke for dødsbo.

3 Hvilke skattytere skal ha alminnelig inntekt

Det skal fastsettes alminnelig inntekt for alle fysiske personer, selskaper, dødsbo, konkursbo mv. som er skattepliktige til Norge etter norsk internrett og som ikke er unntatt etter skatteavtale.

Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag

- *Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd, kap. 23.*
- *Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) (sktbl.).*
- *FSSD § 12-2.*
- *Forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. (ftrl.).*
- *Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.).*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 (samleforskriften) § 5-2-1 til § 5-2-10 og § 5-2-15 til § 5-2-18.*
- *Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) kap. 5 (sktbl.).*
- *Stortingets vedtak 15. des. 2014 nr. 1722 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015.*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015 (stortingsvedtak 15. desember 2014 nr. 1720) (ftrl.).*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1761 om avgifter til folketrygden for året 2015 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada (forskrift 19. desember 2014 nr. 1759)*
- *SKD nr. 1/15, 6. januar 2015.*

1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden betales blant annet følgende avgifter

- trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng»
- Arbeidsgiveravgift
  - om plikt til å betale arbeidsgiveravgift og beregningsgrunnlaget, se nedenfor
  - om satser for arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser»
  - om beregning og innbetaling, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling»

2 Hvem som plikter å betale arbeidsgiveravgift

2.1 Generelt

Enhver som selv eller gjennom andre yter/utbetaler ytelser som inngår i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift (se nedenfor) er pliktig til å svare arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2. Dette gjelder selv om yteren ikke driver virksomhet og selv om det ikke er fradragsrett for utbetalingen.

2.2 Ytelser gjennom andre

Arbeidsgiveren har plikt til å svare arbeidsgiveravgift også hvor andre yter en fordel på vegne av arbeidsgiveren. Dette gjelder for eksempel hvor ansatte, styremedlemmer mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

mottar fordeler som aksjonær yter på vegne av selskapet. Fordelen skal da tas med i selskapets grunnlag for arbeidsgiveravgift, som om selskapet selv hadde ytet fordelen. Det har ikke noen betydning for avgiftsplikten om det skjer et etteroppgjør mellom arbeidsgiveren og den som foretar utbetalingen.

2.3 Arbeidsutleie

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, har både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvaret for innrapportering, innbetaling av arbeidsgiveravgift mv. Skatteoppkreveren kan imidlertid bestemme at den ene av de ansvarlige skal være fritatt fra ansvaret når partene i avtale uttrykkelig har regulert hvem av dem som skal utføre de nevnte pliktene, jf. sktbl. § 4-1 annet ledd. Nærmere retningslinjer er gitt av FIN, referert i Sk. nr. 12/1992 i Utv. 1992/1008 pkt. 2.

2.4 Eierskifte

Ved overføring av virksomhet eller del av virksomhet til en annen innehaver, vil ny eier som hovedregel overta rettigheter og plikter som følger av arbeidsavtale mv. som foreligger på tidspunktet for virksomhetsoverdragelsen, jf. § 16-2 i lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. Det medfører f.eks. at den nye eieren må svare arbeidsgiveravgift av ytelser som den ansatte har ervervet rett til før virksomhetsoverdragelsen, men som ytes av den nye eieren.

2.5 Konkursbo

Konkursbo er å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten. Se FIN 12. februar 1970 i Utv. 1970/263.

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av utbetalinger fra konkursbo til hel eller delvis dekning av lønn mv. når lønnen er opptjent før konkursens åpning. Krav på udekket arbeidsgiveravgift kan derimot reises mot boet når lønnen er utbetalt før konkursen.

2.6 Dødsbo

Dødsbo er å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten. Dette gjelder også arbeidsgiveravgift for lønn til ansatte som er opptjent før arbeidsgivers dødsfall, men som tidfestes etter dødsfallet.

2.7 Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

Arbeidsgiveravgiftsplikt gjelder også for skattefrie institusjoner, men for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er det fastsatt betydelige begrensninger i avgiftsplikten, se pkt. 3.14.

3 Beregningsgrunnlaget

3.1 Generelt

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift gjelder som utgangspunkt for ytelser i og utenfor tjenesteforhold som arbeidsgiveren plikter å innrapportere for vedkommende år, jf. ftrl. § 23-2 første ledd første punktum. Innrapporteringsplikten følger av lignl. § 5-2. Fra dette utgangspunktet er det fastsatt en rekke presiseringer og unntak som fremgår nedenfor.

Det foreligger avgiftsplikt uavhengig av mottakers alder.

I tillegg til ordinær lønn, herunder feriepenger, omfatter avgiftsplikten blant annet

- honorar
- tantieme
- provisjon
- ventelønn som utbetales i forbindelse med nedbemanning mv.
- dagpenger under arbeidsledighet som forskutteres av arbeidsgiver
- sykepenger
- foreldrepenger

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

I tillegg omfattes følgende ytelser hvor avgiftsplikten etter folketrygdloven ikke er knyttet til innrapporteringsplikten
- tilskudd til tjenestepensjonsordninger
- pensjon fra tidligere arbeidsgiver
- trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser
- trekkpliktige utgiftsrefusjoner
- trekkpliktige naturalytelser
- trekkpliktige drikkepenger

Om presiseringer, unntak fra og begrensninger i avgiftsplikten, se nedenfor.

3.2 Skattefrie ytelser

Beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift omfatter normalt ikke ytelser i arbeidsforhold dersom ytelsen er skattefri for mottakeren. For eksempel vil skattefrie naturalytelser ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

3.3 Ytelser under minstegrensen for innrapportering

Ytelser under minstegrensen for innrapportering, se emnet «Skattefri arbeidsinntekt», skal inngå i grunnlaget selv om de ikke innrapporteres, jf. ftrl. § 23-2 første ledd tredje punktum.

3.4 Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende

Det skal som hovedregel ikke svares arbeidsgiveravgift når mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet eller oppdraget som ledd i egen virksomhet, jf. ftrl. § 23-2 annet ledd. Dette gjelder selv om ytelsen er innrapporteringspliktig. Unntak gjelder bl.a. for styrehonorar, honorar til forfattere og oversettere samt godtgjørelse til idrettsutøver. Se nærmere pkt. 7. Om skillet i eller utenfor virksomhet (næring), se emnet «Virksomhet – allment». Om plikt til å svare arbeidsgiveravgift av godtgjørelse utbetalt til legevirksomhet for tapt virksomhetsinntekt (benevnt som praksiskompensasjon) knyttet til legens fravær ved utøvelse av verv for legeforeningen, se SKD 27. august 2015 i Utv. 2015/1778.

3.5 Pensjon

3.5.1 Generelt

Løpende pensjon direkte betalt over driften fra arbeidsgiver i tidligere arbeidsforhold, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, forutsatt at pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd annet punktum. Dette gjelder også for barnepensjon selv om det ikke svares trygdeavgift lav sats av den.

3.5.2 Avløsning av pensjon

Engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd tredje punktum. Dette gjelder når pensjonen ikke er sikret ved innbetaling av premie og tilskudd til forsikringsselskap, pensjonskasse o.l. (pensjoner over driften). Avgiftsplikten gjelder enten avløsning foretas før eller etter at pensjonen er begynt å løpe. Forutsetningen for at det skal betales arbeidsgiveravgift av avløsningsbeløp, er at pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988.

3.6 Tilskudd til pensjonsordninger

3.6.1 Generelt

Arbeidsgivers tilskudd til individuelle og kollektive tjenestepensjonsordninger og visse pensjoner inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd første punktum.

3.6.2 Administrasjonskostnader, gebyrer mv.

Som avgiftspliktig tilskudd anses også betaling som skal dekke administrasjonskostnader vedrørende slike pensjoner. Forsikringsmeglerhonorar eller øvrige kostnader knyttet til formidling av tjenestepensjonsordning inngår ikke i beregningsgrunnlaget for

arbeidsgiveravgift. Kostnader som oppstår ved å flytte en pensjonsavtale fra et forsikringsselskap til et annet anses som en driftskostnad som arbeidsgiveren har ved å tilby pensjonsordningen til de ansatte, og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

3.6.3 Inn- og utbetalinger fra premiefond og innskuddsfond

Tilskudd til pensjonsordningens premiefond og innskuddsfond omfattes også av arbeidsgiveravgiftsplikten. Derimot skal det ikke svares arbeidsgiveravgift når midler fra premiefondet/innskuddsfondet, herunder renter, benyttes til å betale årets premie. Ved tilbakeføring til arbeidsgiveren av midler fra premiefond etter foretakspensjonsloven § 10-4 eller tjenestepensjonsloven § 5-12, eller fra innskuddsfond etter innskuddspensjonsloven § 9-4, skal det ikke foretas noen tilbakeføring av arbeidsgiveravgiften. Det samme gjelder ved tilbakeføring av midler fra premiefond eller innskuddsfond i forbindelse med avvikling av pensjonsordning etter foretakspensjonsloven § 15-3, tjenestepensjonsloven § 7-6 eller innskuddspensjonsloven § 13-3.

3.6.4 Pensjonsrettigheter for eier

Tilskudd til en kollektiv pensjonsordning i enkeltpersonforetak som skal dekke pensjonsrettigheter for eieren anses ikke avgiftspliktig, i den grad eierens andel av premien kan individualiseres. For deltakerlignet selskap gjelder det samme for en ansvarlig deltakers andel av den samlede premien, se FIN 25. november 1998 i Utv. 1999/1548.

3.6.5 Innbetaling av ansvarskapital

Arbeidsgivers finansiering av en pensjonskasses ansvarlige kapital i henhold til forskrift om beregning av ansvarlig kapital for finansinstitusjoner er ikke av en slik art at det utløser plikt til å svare arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både når tilskuddet er gitt som ansvarlig lån og når det er gitt som egenkapitaltilskudd, jf. FIN 2. mai 1994 i Utv. 1994/548.

3.7 Utgiftsgodtgjørelser

3.7.1 Generelt

For utgiftsgodtgjørelser som skal dekke kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, og hvor nettometoden derfor brukes ved skattleggingen, skal det beregnes arbeidsgiveravgift bare i den utstrekning utgiftsgodtgjørelsen er trekkpliktig, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Om når det skal nyttes nettometode, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om hvilke ytelser som er trekkpliktige, se nedenfor. Hvis en slik ytelse ikke er trekkpliktig, skal det ikke beregnes arbeidsgiveravgift av noen del av ytelsen, heller ikke av eventuelt overskudd ved ligningen av mottakeren. Hvis ytelsen ikke oppfyller vilkårene for fritak for forskuddstrekk, er hele ytelsen trekkpliktig. Dette gjelder selv om den skal dekke fradragsberettigede kostnader.

Godtgjørelser som ikke dekker kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid og hvor nettometoden derfor ikke kan benyttes ved skattleggingen, anses ikke som utgiftsgodtgjørelser i denne sammenheng. Avgiftsplikten for slike ytelser avgjøres etter de vanlige reglene for lønn og annen godtgjørelse, se ovenfor. Det er ikke et vilkår at disse ytelsene er trekkpliktige.

3.7.2 Generelt om trekkplikt i utgiftsgodtgjørelser

Som hovedregel skal det gjennomføres forskuddstrekk i brutto godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv, jf. sktbl. § 5-6 annet ledd. Skattebetalingsforskriften inneholder en del unntak fra trekkplikten og dermed også arbeidsgiveravgiftsplikten, se nedenfor. Unntakene forutsetter at skattyter har dekket alle kostnader selv og at arbeidsgiver/oppdragsgiver ikke for noen del har subsidiert de kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke, på annen måte enn gjennom godtgjørelsen.

Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 har regler om trekkfritak for utgiftsrefusjoner, herunder refusjon av reisekostnader og refusjon av kostnader til elektronisk

kommunikasjon. Skattebetalingsforskriften § 5-6-12 har særlige regler om trekkfritak for kostgodtgjørelser, bilgodtgjørelser, og andre godtgjørelser som utbetales i samsvar med bestemmelser i tariffavtale, statlig regulativ (særavtale) og/eller Skattedirektoratets forskuddssatser, se nedenfor.

Andre utgiftsgodtgjørelser kan i sin helhet holdes utenfor ved forskuddstrekket dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av de pådratte kostnadene og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 første ledd.

3.7.3 Utbetaling skjer før kostnadene pådras

Utbetales godtgjørelsen før kostnadene pådras, f.eks. ved reiseforskudd, kan forskuddstrekk bare unnlates dersom mottakeren før utbetalingen har levert et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnadene, se skattebetalingsforskriften § 5-6-13 annet ledd. Etter at kostnadene er pådratt, og senest innen en måned, må mottakeren levere endelig oppgave til arbeidsgiveren slik som nevnt ovenfor. Kvitteringer eller andre originalbilag skal følge som vedlegg til oppgaven.

Alle anslag og oppgaver etter disse reglene skal oppbevares som bilag til arbeidsgivers regnskap eller notater, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 syvende ledd. Viser oppgaven et mindre beløp enn det utbetalte, skal forskuddstrekk gjennomføres i hele godtgjørelsen med mindre mottaker tilbakebetaler det overskytende til arbeidsgiveren.

Disse reglene gjelder også for godtgjørelse til dekning av løpende kostnader, men slik at det er tilstrekkelig at mottaker tilbakebetaler det overskytende til arbeidsgiver før årets utgang, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 tredje ledd.

Som alternativ til tilbakebetaling ovenfor, kan arbeidsgiveren splitte opp utgiftsgodtgjørelsen i en trekkpliktig og en trekkfri del, se pkt. 3.7.16.

3.7.4 Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere vil alltid være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift dersom skattyteren på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se skattebetalingsforskriften § 5-6-13 sjette ledd.

Særregelen gjelder for ytelser både til pendlere som er skattepliktig som bosatt i Norge og pendlere som er begrenset skattepliktig til Norge under midlertidig arbeidsopphold her.

Særregelen gjelder ikke for ytelser til arbeidstakere som har merkostnader til kost, losji og/eller besøksreiser, når

– oppholdet klassifiseres som yrkesopphold og ikke som pendleropphold, og
– reisen (transporten) klassifiseres som yrkesreise og ikke som besøksreise.

Om skillet mellom opphold/reise som pendler eller i yrket, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Det forekommer at skattyteren endrer skattekort i løpet av året, slik at vedkommende har et skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradraget en del av inntektsåret og et annet skattekort hvor det ikke er tatt hensyn til standardfradraget en annen del av inntektsåret. Det er skattekortet på tidspunktet for forskuddstrekket som avgjør plikten til å svare arbeidsgiveravgift, uavhengig av om skattyteren faktisk får eller ikke får standardfradraget ved ligningen. Kun utbetalinger hvor det er foretatt skattetrekk etter et skattekort med standardfradrag, inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder med mindre det er andre regler som gjør at ytelsen likevel er trekkpliktig og derfor skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om skatteplikten for slike ytelser, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.7.5 Kostgodtgjørelse ved lange daglige fravær fra hjemmet

Godtgjørelse til kost i forbindelse med overtid kan utbetales trekkfritt med inntil kr 86 (2015) per dag når skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer og må antas å ha hatt kostnader til mat. Forutsetningen for trekkfritaket, er at utbetalingene legitimeres med utgiftsoppgave som nevnt i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 første ledd, se pkt. 3.7.2.

Sats for 2016

Satsen for trekkfri kostgodtgjørelse ved lange daglige fravær på 12 timer eller mer er kr 89 for 2016.

3.7.6 Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten overnatting

Godtgjørelse til kost på besøksreiser uten overnatting som varer seks timer eller mer for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet, kan utbetales trekkfritt i samsvar med den fradragssatsen som fastsettes i takseringsreglene § 1-3-5. For 2015 var denne satsen kr 86. Et høyere beløp enn den fastsatte satsen kan utbetales mot originalbilag (kvittering eller lignende). Forutsetningen for trekkfritaket er at utbetalingene legitimeres med utgiftsoppgave som nevnt i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 første ledd, se pkt. 3.7.2.

Trekkfritaket omfatter også arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet. Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.7.4.

Sats for 2016

Satsen for trekkfri kostgodtgjørelse på besøksreiser med varighet på 6 timer eller mer uten overnatting er kr 89 for 2016.

3.7.7 Kostgodtgjørelse på reise med overnatting

Godtgjørelser til dekning av kost til arbeidstaker som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor sitt hjem, er ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 første ledd trekkfrie på nærmere bestemte vilkår, avhengig av overnattingsstedets art.

Har arbeidstakeren bodd på hotell, er det trekkfritak når

– kostgodtgjørelsen er utbetalt i samsvar med bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ (særavtale),
– kostgodtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssatser, og
– legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Har arbeidstakeren bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter, er det trekkfritak når

– kostgodtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for pensjonat mv., og
– legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Har arbeidstakeren bodd på hybel/brakke med kokemuligheter eller overnattet privat, er det trekkfritak når

– kostgodtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakke med kokemuligheter, og
– legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Reglene ovenfor gjelder både for pendlere og for arbeidstakere på tjenestereise.

Trekkfritaket omfatter også godtgjørelse til dekning av kost til arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet når vedkommende ikke har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til kost for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.7.4.

Trekkfriheten for kostgodtgjørelse på reise med overnatting forutsetter at arbeidstakeren leverer en fortløpende oppstilling (reiseregning) over hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje ledd. Oppstillingen (reiseregningen) skal inneholde følgende opplysninger

- arbeidstakers navn og adresse
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise eller pendlers reise ved besøk i hjemmet
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- navn og adresse på overnattingssted/utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene (godtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakke med kokemuligheter er i sin helhet fritatt for forskuddstrekk selv om navn og adresse på overnattingssted/utleier ikke oppgis), og
- type losji, fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt overnattingssted

Oppstillingen skal være underskrevet av arbeidstakeren.

Elektronisk signatur på reiseregning godtas dersom det foreligger en kvalifisert elektronisk signatur, jf. § 6 i lov 15. juni 2001 nr. 81 om elektronisk signatur. Elektroniske signaturer som ikke er kvalifiserte kan også godtas, men det må bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av hvorvidt den elektroniske løsningen gir tilfredsstillende sikkerhet, herunder at utsteder er korrekt angitt.

Er et overnattingssted benevnt som hotell, kvalifiserer dette til trekkfri utbetaling av hotellsats for kost uavhengig av standard for øvrig. Dersom overnattingsstedet ikke har slik benevnelse, må overnattingsstedets karakter vurderes konkret. For at overnattingsstedet i slike tilfeller skal kunne anses som hotell, må det stilles krav om at skattyter må ha mulighet for å få servert alle hovedmåltider i overnattingsstedets spisesal/restaurant, og at maten holder restaurant-/hotellstandard både med hensyn til kvalitet og pris.

Overnatting på hurtigruten og ferger, f.eks. danskebåt og Kiel-ferge, kvalifiserer til trekkfri utbetaling av kostgodtgjørelse i samsvar med sats for hotellovernatting. Overnatting på tog, buss, bil, båt for øvrig, fly e.l. kvalifiserer til trekkfri utbetaling i samsvar med sats for pensjonatovernatting. I tilfeller hvor man på reise med overnatting på hotell også overnatter på tog, buss, bil, fly e.l. kan man trekkfritt utbetale kostgodtgjørelse for samtlige døgn etter satsen for overnatting på hotell.

3.7.8 Godtgjørelse for losji

Losjigodtgjørelse er som utgangspunkt bare trekkfri når den dekker faktiske losjiutgifter som dokumenteres. Unntak fra dette gjelder ulegitimert godtgjørelse for overnatting på tjenestereiser innenlands på kr 430 per døgn (nattillegg), som utbetales i samsvar med statlig regulativ (særavtale), jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd. Trekkfritaket for ulegitimert nattillegg gjelder også ved rutinemessige faste tjenesteoppdrag når slikt oppdrag medfører at skattyter må overnatte, se § 3 i «Særavtale om kostgodtgjørelse ved faste tjenesteoppdrag uten overnatting».

Utbetaling av ulegitimert nattillegg skal oppfylle legitimasjonskravene ovenfor unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. I alle andre tilfeller skal det trekkes skatt og beregnes arbeidsgiveravgift av den delen av godtgjørelsen for overnatting som overstiger de dokumenterte utgiftene.

Sats for 2016

Satsen for ulegitimert nattillegg er for 2016 kr 430.

3.7.9 Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger Skattedirektoratets forskuddssatser

Bilgodtgjørelse for yrkes- eller tjenestekjøring, er ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 femte ledd trekkfri når godtgjørelsen er

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– utbetalt som kilometergodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser, og
– i samsvar med de legitimasjonskrav som er oppstilt nedenfor.

Er disse vilkårene oppfylt, skal ingen del av godtgjørelsen inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Trekkfritaket omfatter også kilometergodtgjørelse etter satser som er lavere enn Skattedirektoratets forskuddssatser, såfremt øvrige vilkår er oppfylt.

Det er en betingelse at mottakeren setter opp og underskriver reiseregning som arbeidsgiver skal oppbevare som bilag til sitt regnskap.

– arbeidstakers navn, adresse og underskrift
– dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise (ikke krav om klokkeslett dersom det bare utbetales bilgodtgjørelse)
– formålet med reisen
– hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
– fremstilling av reiseruten med angivelse av utgangs- og endepunkt, lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
– totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (ev. trippteller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes/tjenestereise, og
– navn på passasjer det kreves passasjertillegg for.

3.7.10 Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som ikke følger Skattedirektoratets forskuddssatser

Bilgodtgjørelse som ikke følger Skattedirektoratets forskuddssatser og/eller ikke er i samsvar med legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften, se ovenfor, er trekkpliktig i sin helhet. Bruttobeløpet inngår da i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Trekkfritaket omfatter likevel kilometergodtgjørelse etter satser som er lavere enn Skattedirektoratets forskuddssatser, såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt.

Arbeidsgiver kan splitte godtgjørelsen i en trekkfri del som er i samsvar med Skattedirektoratets forskuddssatser og som oppfyller legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften, og i en trekkpliktig del som fullt ut behandles som lønn, se pkt. 3.7.16.

3.7.11 Bilgodtgjørelse for besøksreiser

Bilgodtgjørelse til dekning av pendleres besøksreise i hjemmet er trekkfri så fremt godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats på kr 1,50 per km for de første 50 000 km i året og kr 0,70 per km for det overskytende hos samme arbeidsgiver, og øvrige vilkår i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 femte ledd er oppfylt. Maksimumsbeløpet for trekkfri bilgodtgjørelse for besøksreiser er kr 92 500 per år, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 femte ledd. Dette utgjør 75 000 km ((50 000 km x 1,50) + (25 000 km x 0,70)). I tillegg til bilgodtgjørelse på inntil kr 92 500 kan arbeidsgiver trekkfritt dekke faktiske kostnader til ferge og bom.

Trekkfritaket omfatter også godtgjørelse til besøksreiser for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet.

For arbeidstaker som er skattepliktig til land utenfor EØS-området er det bare trekkfritak for dokumenterte kostnader dersom arbeidstakeren bruker andre transportmidler enn privatbil. Kan arbeidstakeren dokumentere bruk av privatbil ved reiser til hjem utenfor EØS-området, kan det utbetales trekkfri godtgjørelse etter samme kilometersatser som for hjemreiser innenfor EØS-området. Maksimal trekkfri godtgjørelse for hele inntektsåret for slike reiser til hjem utenfor EØS-området er kr 92 500. Beløpsgrensen på kr 92 500 for reiser til hjem utenfor EØS gjelder samlede reiseutgifter, dvs. inklusive dekning av bompenger og fergeutgifter, men ikke kost og losji på selve reisen.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til besøksreise for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.7.4.

Det er et vilkår for trekkfritaket at mottakeren utarbeider og skriver under oppgave over besøksreise som er foretatt. Av oppgaven skal det fremgå hvilke reiser som er foretatt, samt dato, start- og endepunkt og kjørelengde for den enkelte reise. For reiser til

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hjem utenfor EØS-området må kostnadene dokumenteres, alternativt må bruk av privatbil dokumenteres.

3.7.12 Bilgodtgjørelse for daglig reise mellom hjem og arbeidssted

Skattepliktig godtgjørelse til dekning av arbeidstakers reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) er i utgangspunktet trekkpliktig i sin helhet.

Om skattefrihet ved dekning av kostnader til arbeidsreise i visse tilfeller, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.3. Er fordelen ved kostnadsdekningen skattefri for mottakeren, er den også trekkfri. Det er da ikke plikt til å svare arbeidsgiveravgift av ytelsen.

3.7.13 Små godtgjørelser

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales med faste beløp per time, dag, uke, måned eller år, og som til sammen ikke overstiger kr 7 per arbeidsdag, kan arbeidsgiver holde utenfor trekkgrunnlaget, se skattebetalingsforskriften § 5-6-15. Det er da ikke plikt til å svare arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen.

3.7.14 Kostgodtgjørelse på reiser uten overnatting

Kostgodtgjørelse på reise uten overnatting er trekkfri når godtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssatser, og legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje ledd er oppfylt (unntatt opplysninger om overnatting og losji), jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd siste punktum.

3.7.15 Andre godtgjørelser

Andre godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, er trekkfrie når disse utbetales i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i tariffavtale eller i statlig regulativ, og godtgjørelsen for ingen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til kostnadsdekningen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd. Ulegitimert losjigodtgjørelse (nattillegg) skal i tillegg oppfylle legitimasjonskravene i § 5-6-12 tredje ledd, unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. Dette gjelder også om nattillegget er utbetalt for rutinemessig tjenesteoppdrag som medfører overnatting.

En tariffavtale er en skriftlig avtale mellom en fagforening (arbeidstakerorganisasjon) og en arbeidsgiver eller arbeidsgiverforening om arbeids- og lønnsvilkår eller andre arbeidsforhold, se lov 27. januar 2012 nr. 9 om arbeidstvister § 1 bokstav e. Tariffavtale vil også omfatte avtale mellom arbeidstakerorganisasjon og en enkelt arbeidsgiver. Også i private arbeidsforhold uten tariffavtale kan trekkfritak oppnås dersom tariff- eller regulativbestemmelser for tilsvarende forhold følges. Disse tariff- og regulativbestemmelser må da følges helt ut, både med hensyn til forutsetningene for utbetaling av godtgjørelsen, godtgjørelsens størrelse og hvordan kostnadene skal dokumenteres. Det vil f.eks. foreligge en tariffavtale selv om den ikke uttaler mer enn en forpliktelse til å følge en annen tariffavtale eller et annet tariffavtalekompleks.

Om et tilfelle hvor det forelå avgiftsplikt fordi utbetalte godtgjørelser ikke var i samsvar med tariff- eller regulativbestemmelser, se HRD i Utv. 2007/523 (Rt. 2007/302) (Kværner Oil & Gas AS).

3.7.16 Oppsplitting av utgiftsgodtgjørelse

Arbeidsgivere som har utbetalt godtgjørelser som er for høye i forhold til bestemmelsene om trekkfritak, kan skille ut den overskytende delen og behandle denne som lønn, når arbeidstakeren ikke gjør opp for differansen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Resten er da trekkfri når betingelsene for trekkfritak, se ovenfor, er oppfylt.

3.8 Kostnadsrefusjoner

3.8.1 Generelt

Med kostnadsrefusjon (utgiftsrefusjon) menes utbetalinger (refusjon) som bare dekker kostnader som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeid,

jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. På samme måte som for utgiftsgodtgjørelser, skal kostnadsrefusjoner bare inngå i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget hvis de er trekkpliktige, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd.

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i kostnadsrefusjoner når kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget, reiseregning eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal også formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter fremgå, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. Refusjon av kostnader til reise samt kost og losji for pendlere omfattes også av trekkfritaket, jf. nedenfor.

Trekkfritak forutsetter at skattyter har dekket alle kostnader selv og at arbeidsgiver/oppdragsgiver ikke for noen del har subsidiert de kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke på annen måte enn gjennom kostnadsrefusjonen.

Refusjoner som enten ikke dekker kostnader, eller som skal dekke andre kostnader enn kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, og hvor nettometoden derfor ikke kan benyttes ved skattleggingen, anses ikke som utgiftsrefusjoner i denne sammenheng. Avgiftsplikten for slike ytelser avgjøres etter de vanlige reglene for lønn og annen godtgjørelse, se ovenfor.

3.8.2 Refusjon av merkostnader for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere

Refusjon til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere vil være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, dersom skattyteren på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd. Dette gjelder på samme måte som for utgiftsgodtgjørelser, se pkt. 3.7.4.

3.8.3 Refusjon av pendleres kostnader til reise, kost og losji

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i refusjon av pendleres faktiske reisekostnader ved besøk i hjemmet på inntil kr 92 500 i året, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. Dette gjelder selv om de faktiske kostnadene skulle overstige avstandsfradraget for besøksreiser. Refusjon av kostnader til kost og losji på selve reisen omfattes ikke av beløpsbegrensningen.

Begrensningen av trekkfritaket til kr 92 500 gjelder ikke for flyreiser innenfor EØS-området, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd tredje punktum.

Om trekkplikt for kostbesparelse ved refusjon av kostutgifter til pendler, se pkt. 3.10.

3.8.4 Småutgifter

Som kostnadsrefusjon regnes også dekning av diverse småutgifter uten bilag som kostnader til bompassering, parkometer o.l., jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 sjette ledd. En forutsetning er at utgiftene kan anses som kostnader i forbindelse med arbeidet/oppdraget og kostnadene fremgår av reiseregningen.

3.8.5 Krav til dokumentasjon av reisekostnader

For at utbetaling til dekning av kostnader til billett for reise med fly eller jernbane ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) skal anses trekkfri, må kostnadene legitimeres med togbillett, kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskapet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd første punktum. Dette gjelder likevel ikke for de tilfeller hvor arbeidsgiver betaler slike reiser direkte til reiseselskapet på bakgrunn av faktura.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.8.6 Krav til dokumentasjon av reisekostnader, billettløse reiser

For billettløse reiser må kostnadene legitimeres overfor arbeidsgiveren ved reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser. Reisebeskrivelse med bekreftelse på bestilt og betalt reise er ikke tilstrekkelig dokumentasjon. Reisebeskrivelse for den foretatte reisen skal angi arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd annet punktum. Kan ikke reiseselskapet levere en reisebeskrivelse for foretatte reiser, må det dokumenteres på annen måte at utgiften er pådratt. For flyreiser betalt med kredittkort vil det sammen med belastningen for reisen ofte forekomme opplysninger om reisestrekning, dato og navn på den reisende. Dette anses som tilstrekkelig dokumentasjon. Dersom utskrift fra kreditt- eller bankkort som er benyttet ved betalingen ikke inneholder opplysninger om reisestrekning mv., må det i tillegg legges ved bestillingsbekreftelse/reisedokument og boardingkort/setekvittering. Slik dokumentasjon sett under ett anses å være tilstrekkelig dokumentasjon på lik linje med reisebeskrivelse for gjennomførte reiser.

Refusjon til dekning av utgifter ved kjøp av billettløse reiser i form av kort som gjelder et begrenset antall reiser, må også legitimeres med faktura fra reiseselskapet. Refusjon til dekning av kostnader ved kjøp av billettløse reiser i form av kort som gjelder et ubegrenset antall reiser i et begrenset tidsrom, Travel Pass og lignende ordninger, skal anses trekkfrie når kostnadene legitimeres med faktura fra reiseselskapet og arbeidstaker også sender fortløpende reisebeskrivelser over alle foretatte reiser i det tidsrommet kortet gjelder. Reisebeskrivelsen skal ha et tilsvarende innhold som nevnt ovenfor, men med unntak for opplysninger om pris.

Er ikke dokumentasjonsreglene oppfylt, skal utbetalingen behandles som lønn. Arbeidsgiver plikter da å foreta forskuddstrekk og det skal beregnes arbeidsgiveravgift.

3.8.7 Krav til dokumentasjon av reisekostnader, andre tilfeller

I andre tilfeller må reisekostnadene dokumenteres med underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren som angir hvilket kommunikasjonsmiddel som er benyttet, og billettpris på strekningen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd siste punktum.

3.8.8 Bilgodtgjørelse

Om bilgodtgjørelse for besøksreiser, se pkt. 3.7.11.

3.8.9 Refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon

Refunderer arbeidsgiver arbeidstakers utlegg til tjenstlige samtaler som er nærmere spesifisert, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)», pkt. 1.10, vil refusjonen være unntatt trekkplikt.

3.9 Naturalytelser

3.9.1 Generelt

Naturalytelser skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift i den utstrekning ytelsene er trekkpliktige, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Naturalytelser som ikke er skattepliktige vil aldri være trekkpliktige og vil dermed heller ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Naturalytelser som er skattepliktige er i utgangspunktet trekkpliktige, jf. sktbl. § 5-6 første ledd bokstav a. Om unntak fra trekkplikt, se nedenfor.

3.9.2 Fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere

Naturalytelse i form av helt eller delvis fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendlere, vil være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift dersom skattyteren på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se skattebetalingsforskriften § 5-8-10 syvende ledd. Dette gjelder på samme måte som for tilsvarende utgiftsgodtgjørelser, se pkt. 3.7.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.9.3 Fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet

Det skal svares arbeidsgiveravgift av fordel ved fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet i den utstrekning fordelen skal tas med ved beregning av forskuddstrekket. Trekkplikten avhenger av om fordelen er skattepliktig. Om skatteplikt, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 2.8.

3.9.4 Unntak fra trekkplikt

Følgende naturalytelser er fritatt for forskuddstrekk:

- fri transport ved reise til og fra arbeidet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav a.
- naturalytelser i form av helt eller delvis fri bruk/utlån av kapitalgjenstander mv. til arbeidstakeren uten overdragelse av eiendomsretten, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav b. Det er likevel trekkplikt for fri bil og fri bolig, se emnet «Bil – privat bruk» og emnet «Bolig – fri bolig». Full disposisjonsrett i den vesentligste del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles med eiendomsrett.
- fritt losji under arbeidsfravær fra hjemmet under forutsetning av at arbeidstakeren ville ha hatt krav på fradrag for merkostnader til losji ved arbeidsoppholdet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 fjerde ledd. Om fri bolig i utlandet, se pkt. 3.9.3
  Om trekkplikt for helt eller delvis fritt losji for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.9.2.
- fri kost under arbeidsopphold fra hjemmet under forutsetning av at arbeidstakeren ville hatt krav på fradrag for merkostnader til kost ved arbeidsoppholdet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 femte ledd. Trekkfritaket gjelder ikke for kostbesparelse for pendlere, se skattebetalingsforskriften § 5-8-13 første ledd.
- fri transport ved besøksreise til hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav a. Dette gjelder også fri transport ved besøksreiser for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet.
  Om trekkplikt ved helt eller delvis fri besøksreise for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.9.2.
- fritt opphold om bord på skip
- fritt opphold på sokkelinnretning, men fri kost er bare trekkfri hvis den er unntatt beskatning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 sjette ledd. Om fritak for skatteplikt for fri kost for sokkelarbeidere, se emnet «Sokkelarbeidere». Om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelinnretning, se pkt. 3.9.5.

3.9.5 Særregel om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelen

For verdien av fri kost på sokkelen, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, skal det betales arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd siste punktum. Dette gjelder uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget.

3.10 Kostbesparelse i hjemmet

3.10.1 Arbeidstaker mottar kostgodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser

Kostgodtgjørelse utbetalt etter Skattedirektoratets forskuddssatser, og i henhold til vilkår i statlig regulativ, er ansett bare å dekke skattyters merkostnader. Det skal derfor ikke beregnes noe særskilt tillegg for fordel for kostbesparelse i hjemmet for kostgodtgjørelser utbetalt i samsvar med, eller etter lavere sats enn Skattedirektoratets forskuddssatser. Dette gjelder både for lønnstakere som pendler og lønnstakere som er på tjenestereiser. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelsen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

3.10.2 Kost dekket etter regning eller fri kost under pendleropphold

Dekker arbeidsgiver kostnadene til kost for lønnstaker under pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), enten etter regning (refusjon) eller som fri kost (naturalytelse), herunder administrativ forpleining, skal mottaker fordelsbeskattes for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kostbesparelse i hjemmet. Arbeidsgiveren skal ta med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (og i trekkgrunnlaget) verdien av kostbesparelse i hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-13 første ledd. Antall døgn med kostbesparelse er lik antall hele døgn med administrativ forpleining eller dekning etter regning.

3.10.3 Kost dekket etter regning eller fri kost på tjenestereise

I tilfeller hvor arbeidsgiver dekker kostnadene til kost etter regning (refusjon) eller ved administrativ forpleining (fri kost) for lønnstaker på tjenestereise (ikke pendleropphold), er kostbesparelsen ikke skattepliktig for mottakeren, jf. FSFIN § 5-15-6 fjerde ledd. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelse i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

Om grensen mellom pendleropphold og opphold på tjenestereise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

3.11 Privat pass av barn

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller av barn som er 12 år eller eldre og som har særlig behov for omsorg og pleie, jf. ftrl. § 23-2 sjette ledd. Om særlig behov for omsorg og pleie, se emnet «Foreldrefradrag», pkt. 2.4.

Dette gjelder selv om beløpet overstiger grensen på kr 60 000 for arbeid i privat hjem og fritidsbolig, se pkt. 3.12.6, og selv om barnepasser utfører noe ordinært husarbeid ved siden av barnepass.

Uttrykket «pass av barn» omfatter vanlig tilsyn og stell. Godtgjørelse for behandling av barnets særlige pleie- eller omsorgsbehov i form av trening, fysioterapi, undervisning, medisinsk stell mv., omfattes ikke av fritaket i ftrl. § 23-2 sjette ledd. Dette gjelder uansett barnets alder. Slik utbetaling kan imidlertid være fritatt for arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 syvende ledd, se pkt. 3.12, forutsatt at bestemmelsens øvrige vilkår er oppfylt.

3.12 Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig

3.12.1 Generelt

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønnet arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens hjem og fritidsbolig, jf. ftrl. § 23-2 syvende ledd og forskrift om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 syvende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. (ftrl.), når alle vilkårene nedenfor er oppfylt

- lønnen er ikke fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se pkt. 3.12.3
- visse vilkår vedrørende arbeidstakeren er oppfylt, se pkt. 3.12.4
- avtalen er inngått mellom private, se pkt. 3.12.5, og
- samlet lønn av denne typen fra vedkommende husstand overstiger ikke kr 60 000 i inntektsåret, se pkt. 3.12.6.

Om bruk av forenklet a-melding ved innrapportering av slike ytelser, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling», pkt. 3.6.

Om skatteplikt for mottaker, se emnet «Skattefri arbeidsinntekt».

Om særskilt unntak fra arbeidsgiveravgift for privat pass av barn, se pkt. 3.11.

3.12.2 Arbeid på eller i tilknytning til arbeidsgivers hjem og fritidsbolig

Avgiftsfritaket gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritakslignede bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapslignet bolig som arbeidsgiveren selv benytter eller eventuell leid bolig som arbeidsgiveren bruker som egen bolig. Dette vil typisk være omsorgsfunksjoner i hjemmet, innkjøp, renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller reparasjon av egen bolig- eller fritidseiendom, leid bolig, innbo eller privat kjøretøy. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid i tilknytning til boligen. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen før bolig eller fritidsbolig tas i bruk av arbeidsgiveren.

Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen. Dersom en gjenstand må sendes bort for f.eks. vedlikehold, regnes dette arbeidet ikke som arbeid i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hjemmet. Når det er mest praktisk å utføre arbeidet et annet sted, f.eks. hjemme hos en privat oppdragstaker, kan arbeidet likevel utføres der. Det forutsettes at et slikt annet arbeidssted ikke har et «profesjonelt preg».

I borettslag o.l. vil hver husstand med selvstendig husholdning omfattes av avgiftsfritaket. Arbeid på fellesarealer utført for borettshaverne vil i slike tilfeller i utgangspunktet måtte anses som arbeid i tilknytning til det enkelte private hjem. Forutsetningen er at avtalen om oppdraget er inngått med en eller flere av borettshaverne og ikke med vedkommende styre.

3.12.3 Nærmere om kravet til at det ikke foreligger fradragsrett

Arbeidsgiveren må ikke ha rett til fradrag i sin inntekt for lønnskostnadene, verken direkte eller gjennom avskrivninger. Således vil f.eks. lønnskostnader som inngår i arbeidsgiverens virksomhet eller gjelder vedlikeholdsarbeid på utleid del av regnskapslignet bolig falle utenfor fritaksordningen. Vedlikeholdsarbeid på fritakslignet bolig eller på egen leilighet i regnskapslignet bolig er ikke fradragsberettiget. Påkostning på egen bolig vil omfattes av ordningen uavhengig av om boligen regnskapslignes eller ikke. Således vil det ikke ha noen betydning om kostnadene inngår i en kostpris som senere vil få betydning for gevinstberegning.

3.12.4 Nærmere om vilkår knyttet til arbeidstakeren

Et arbeidsoppdrag faller utenfor ordningen dersom det utføres av en næringsdrivende, med mindre oppdraget faller utenfor næringsvirksomheten. Dette gjelder uavhengig av om virksomheten drives som enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap. For eksempel vil ikke en selvstendig næringsdrivende snekker som påtar seg snekkeroppdrag i private hjem og fritidsboliger omfattes av ordningen. Derimot er det ingenting i veien for at en næringsdrivende opptrer som lønnsmottaker på et annet felt enn hans daglige virke som næringsdrivende. Et eksempel er en næringsdrivende snekker som påtar seg snømåking, renhold etc. i private hjem.

Er en snekker f.eks. lønnsmottaker i et større foretak, kan vedkommende i tillegg være lønnsmottaker og utføre snekkeroppdrag hos en arbeidsgiver som er omfattet av avgiftsfritaksordningen. Har den private arbeidsgiveren inngått avtale med en hovedoppdragstaker (f.eks. en byggmester), vil fritaksordningen ikke omfatte utbetalinger til arbeids- eller oppdragstaker hos hovedoppdragstakeren, når dette naturlig kunne vært en del av hovedoppdraget.

Er arbeidstakeren ansatt i et aksjeselskap hvor han har dominerende innflytelse, er det et vilkår for fritak at oppdraget etter sin art ikke omfattes av selskapets virksomhet.

Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 1 (1995/96) pkt. 3.2.2.

3.12.5 Avtalen må være inngått mellom private

Arbeidsoppdraget må være inngått av arbeidsgiveren som privatperson.

Et arbeidsoppdrag går ikke inn under avgiftsfritaket dersom det utføres av

- en ansatt som har dominerende eierandel eller innflytelse i et aksjeselskap, når oppdraget etter sin art omfattes av selskapets virksomhet
- en arbeids- eller oppdragstaker hos en hovedoppdragstaker som oppdragsgiveren har inngått avtale med

Det kan således ikke gjøres avtale via en arbeidsgiver til den som skal utføre arbeidet. Et entreprenørfirma kan f.eks. ikke la den private oppdragsgiveren engasjere en av entreprenørens ansatte for en del av entreprisen. Det samme vil gjelde for tilfeller hvor et firma lager et arrangement hvor deres egne ansatte overtar firmaets oppdrag som private arbeidsoppdrag i hjemmet.

Utbetalinger fra et sameie, for eksempel godtgjørelse til styremedlemmer mv. i boligsameier, anses å komme fra boligsameiet som sådan, og ikke fra den enkelte sameier. Dette gjelder uavhengig av antall sameiere/boenheter. I disse tilfellene vil derfor ikke unntaket for avgiftsplikt komme til anvendelse. Tilsvarende løsning er lagt til grunn for beløpsgrensen for lønnsopplysningsplikt, se emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 5.2.3, jf. FIN 24. oktober 2007 i Utv. 2007/1576.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.12.6 Grensen på kr 60 000

Lønnsutbetaling som inngår i ordningen og som tidfestes hos utbetaleren i inntektsåret, må til sammen ikke overstige kr 60 000 jf. ftrl. § 23-2 syvende ledd. Inn under dette går feriepenger, verdien av fri kost og losji samt andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Utbetalinger av lønn (f.eks. til pass og stell av barn) som er fritatt for arbeidsgiveravgift, inngår ikke i grunnlaget for grensen på kr 60 000. Derimot vil utbetalinger som ikke overstiger kr 6 000, og som følgelig er skattefrie for mottaker etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, inngå i grunnlaget for grensen på kr 60 000.

Grensen på kr 60 000 gjelder for samlede utbetalinger fra hele husstanden. Tallet på medlemmer i husstanden er uten betydning. For generasjonsboliger gjelder grensen for hver av husstandene dersom de har egen husholdning. I et bruttolignet sameie (selveierleiligheter) skal hver enkelt husstand behandles for seg.

Overstiger samlede utbetalinger fra en husstand grensen på kr 60 000 i året, må det beregnes arbeidsgiveravgift av hele beløpet. Det må da svares arbeidsgiveravgift av alle lønnsutbetalinger som er gjort tidligere i året. Arbeidsgiver kan i slike tilfeller ikke fortsette å bruke forenklet a-melding for senere lønnsutbetalinger samme året.

3.13 Godtgjørelse til verge

Godtgjørelse til verge etter vergemålsloven § 30 som dekkes av den vergetrengende, er fritatt for arbeidsgiveravgift i samme utstrekning som lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig, jf. forskrift om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter ftrl. § 23-2 syvende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. § 2 tredje ledd. Fritaket gjelder selv om den vergetrengende krever inntektsfradrag for godtgjørelsen. Beløpsgrensen på kr 60 000 gjelder felles for godtgjørelse til verge og for godtgjørelse for privat arbeid i hjemmet.

3.14 Frivillige organisasjoner

3.14.1 Generelt

Veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon er etter ftrl. § 23-2 åttende ledd i visse tilfeller fritatt for å betale arbeidsgiveravgift av lønnsutbetalinger mv. Dette gjelder dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- organisasjonen anses som veldedig eller allmennyttig, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.»
- samlet lønnsutbetaling til den enkelte arbeidstaker ikke overstiger kr 50 000 i inntektsåret, se pkt. 3.14.2
- organisasjonens samlete lønnsutbetalinger ikke overstiger kr 500 000 i året, se pkt. 3.14.3
- lønnskostnadene knytter seg ikke til institusjonens eller organisasjonens skattepliktige økonomiske virksomhet, se pkt. 3.14.4.

Nytt for 2016

Beløpsgrensene i ftrl. § 23-2 åttende ledd er endret med virkning fra og med inntektsåret 2016. Fritak for arbeidsgiveravgift gjelder dersom samlede lønnsutgifter ikke overstiger kr 550 000, og for ytelser til den enkelte arbeidstaker som etter sin art er arbeidsgiveravgiftspliktige når disse ikke overstiger kr 55 000 for hele året.

3.14.2 Vilkår knyttet til utbetaling til den enkelte arbeidstaker

Fritaket gjelder bare for utbetaling til arbeidstakere hvor lønnsutbetalingene til den enkelte arbeidstaker tidfestet hos utbetaleren i inntektsåret til sammen ikke overstiger kr 50 000, herunder eventuelt medregnet verdien av fri kost og losji, utbetalte feriepenger og andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd annet punktum. Uttrykket lønnsutbetalinger omfatter også overskudd på utgiftsgodtgjørelse.

Overstiger utbetalinger til en enkelt arbeidstaker kr 50 000 i ett år, skal organisasjonen betale arbeidsgiveravgift av hele lønnsutbetalingen til vedkommende. Organisasjonen har likevel fritak for arbeidsgiveravgift på lønn til andre av arbeidstakerne, såfremt betingelsene for dette er oppfylt.

3.14.3 Vilkåret om maksimalt kr 500 000 i samlede lønnsutbetalinger

Overstiger totale lønnsutbetalinger fra organisasjonen kr 500 000 i ett år, vil den samlede lønnsutbetaling bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Ved beregningen av de totale lønnsutbetalingene, skal både lønn over og under kr 50 000 til den enkelte ansatte tas med. Utbetalinger på kr 6 000 eller lavere som er skattefrie for mottaker, inngår også i lønnsgrunnlaget.

3.14.4 Lønnsutbetalinger i virksomhet

Fritaket gjelder ikke lønnskostnader som er knyttet til eventuell skattepliktig virksomhet som institusjonen eller organisasjonen driver, jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd første punktum. Slike lønnskostnader skal holdes utenfor ved beregning av om organisasjonens lønnskostnader overstiger kr 500 000 eller ikke, jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd tredje punktum. Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Om når en slik institusjon/organisasjon er skattepliktig for virksomhet, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.», pkt. 4.

Drives det virksomhet ved siden av den allmennyttige eller veldedige aktiviteten, men denne virksomheten er unntatt beskatning på grunn av omsetningens størrelse (kr 140 000), se sktl. § 2-32 annet ledd siste punktum, er lønn knyttet til virksomheten fritatt for arbeidsgiveravgift og går derfor inn i grunnlaget for grensen på kr 500 000. Det samme gjelder dersom virksomheten er skattefri fordi den anses å realisere organisasjonens ideelle formål, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.», pkt. 4.8.

Arbeider en person dels i den skattepliktige virksomheten og dels i den veldedige/allmennyttige aktiviteten (herunder eventuell skattefri virksomhet), må lønnen ved anvendelsen av reglene ovenfor deles skjønnsmessig i en del som gjelder den skattepliktige virksomheten og en del som gjelder den skattefrie aktiviteten.

3.15 Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet i motsetning til vederlag for utført arbeid. Det skal således ikke beregnes arbeidsgiveravgift av f.eks. såkalt gjenbrukshonorar som utbetales til oversettere, reprisehonorar til skuespillere og andre som har medvirket i tv-program.

Om forfatterhonorar, se pkt. 7.9.

Om et tilfelle hvor skattyters vederlag for patenterbar oppfinnelse, utbetalt etter avtale med arbeidsgiver, ble ansett som fordel vunnet ved arbeid, se HRD i Utv. 2003/811 (Rt. 2003/504).

3.16 Dødsfall

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn, herunder feriepenger, eller pensjon over driften som er innvunnet før arbeidstaker dør, men som forfaller til betaling etter dødsfallet.

3.17 Summarisk fellesoppgjør

Om arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget ved summarisk fellesoppgjør, se emnet «Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver».

3.18 Når ytelse skal tas med i grunnlaget

Arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse som skal innrapporteres, skal tas med i grunnlaget for den måneden ytelsen tidfestes hos arbeidstakeren. Om tidfesting for arbeidstakeren, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet». Således skal feriepenger tas med i grunnlaget for den måneden pengene utbetales.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse som er under minstegrensen for innrapporteringsplikt, tas med i grunnlaget for den måneden ytelsen utbetales.

Arbeidsgivers tilskudd og premie til tjenestepensjonsordninger skal tas med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for den måneden hvor betalingen foretas, se HRD. i Utv. 2003/227 (Rt. 2003/60).

3.19 Flere kommuner

Avgjørelse vedrørende arbeidsgiveravgiften foretatt av ligningsmyndighetene for utbetalerens (arbeidsgiverens) kommune om at vederlaget er godtgjørelse i eller utenfor virksomhet, skal legges til grunn av ligningsmyndighetene for mottakerens bostedskommune ved fastsettingen av dennes personinntekt og trygdeavgift, jf. FSSD § 12-2-1.

4 Utland

4.1 Generelt

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift etter norsk intern rett er som utgangspunkt knyttet til lønnsopplysningsplikten/trekkplikten, se ftrl. § 23-2 første ledd, jf. lignl. § 5-2. Lønnsopplysningsplikt foreligger i en viss utstrekning også for utenlandske arbeidsgivere og for norske arbeidsgivere ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet er lønnsopplysningsplikten begrenset i henhold til samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092, § 5-2-15 til § 5-2-18, se nedenfor og emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 2. For utenlandske statsborgere som utfører arbeid i utlandet, er avgiftsplikten begrenset i henhold til ftrl. § 23-2 niende ledd, se pkt. 4.2.2. Begrensninger gjelder også for utbetalinger til visse grupper personer som er utstasjonert i utlandet, jf. pkt. 4.2.5.

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift kan også være begrenset i henhold til EØS-avtalens trygderegler og avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, se pkt. 4.4 og pkt. 4.5.

Ved utbetalinger fra utenlandske arbeidsgivere som ikke omfattes av de norske reglene om lønnsopplysningsplikt, foreligger det likevel plikt til å svare arbeidsgiveravgift hvis arbeidstakeren i henhold til EØS-avtalens trygderegler er omfattet av norsk trygdelovgivning, eller av avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, se ftrl. § 23-4 a.

4.2 Arbeidsgiver bosattlhjemmehørende i Norge

4.2.1 Arbeidstaker bosatt i Norge utfører arbeid i utlandet

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt lønnsopplysningsplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet av en arbeidstaker som er bosatt i Norge, jf. lignl. § 5-2. Dermed foreligger det også plikt til å svare arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 første ledd. Om unntak, se nedenfor.

4.2.2 Utenlandsk statsborger utfører arbeid i utlandet

For arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger foreligger det ikke avgiftsplikt hvis vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt.

4.2.3 Arbeidstaker som ikke er bosatt i Norge og som utfører arbeid i utlandet

Er arbeid utført i utlandet av en person som ikke anses skattemessig bosatt i Norge, foreligger det ikke arbeidsgiveravgiftsplikt hvis lønnsopplysningsplikten er bortfalt, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2-15 nr. 2 og 3 som regulerer opplysningsplikten når mottaker oppholder seg eller er bosatt i utlandet, sml. ftrl. § 23-2 første ledd. For at lønnsopplysningsplikten skal være bortfalt, må

- arbeidstakeren ikke være skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett
- arbeidet være utført i et land som Norge har skatteavtale med

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– arbeidsgiver ha fast driftssted i arbeidsstaten og
– utbetalingen (med rette) være belastet dette faste driftsstedet.

For arbeidstakere som har vært skattepliktige som bosatt i Norge gjelder unntaket bare når det foreligger vedtak av ligningsmyndighetene om opphør av skatteplikt, eller ligningsmyndighetene på annen måte har tatt standpunkt til at skatteplikten er opphørt.

Unntaket gjelder ikke hvis arbeidstakeren er omfattet av norsk trygd etter ny Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 som trådte i kraft i Norge fra 1. juni 2012, Rådsforordning nr. 1408/71 eller en sosialkonvensjon, jf. ftrl. § 23-4 a.

4.2.4 Arbeidstaker bosatt i utlandet som utfører arbeid i Norge

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt lønnsopplysningsplikt og dermed også arbeidsgiveravgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i Norge av arbeidstaker bosatt i utlandet. Som utgangspunkt gjelder dette uten hensyn til om mottakeren er trygdet etter norsk trygdelovgivning eller skattepliktig etter norsk skattelovgivning. Om hvem som skal anses som arbeidsgiver ved utleie av arbeidskraft, se HRD i Utv. 1985/535 (Rt. 1985/957) og HRD Utv. 1985/547 (Rt. 1985/977).

Plikt til å betale arbeidsgiveravgift foreligger ikke hvis arbeidstakeren ikke omfattes av de norske trygdereglene i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med andre land. Se nærmere pkt. 4.4 og pkt. 4.5. Unntak gjelder også for utenlandske artister, se pkt. 4.6 og for diplomater, se pkt. 4.3.4.

I andre tilfeller hvor arbeidsgiver kan dokumentere at det betales en avgift av tilsvarende art til arbeidstakerens hjemland av de samme lønnsutbetalingene som avgiftsbelegges i Norge, kan Skattedirektoratet, eventuelt skattekontoret etter delegert myndighet, etter søknad ettergi/nedsette arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-3 sjette ledd. Hvis avgiften til hjemlandet er den samme eller høyere enn avgiften i Norge, kan avgiften i Norge ettergis i sin helhet. Er avgiften i hjemlandet lavere, kan avgiften i Norge nedsettes med det beløpet som er betalt i hjemlandet.

4.2.5 Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon

Det er ikke avgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført av person utstasjonert i utlandet av misjonsmenighet eller humanitær organisasjon i Norge når arbeidsoppholdet i utlandet varer i minst to år regnet fra dato til dato, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Avgiftsfritaket gjelder fra første dag hvis det kan sannsynliggjøres at oppholdet vil vare i minst to år.

4.2.6 Arbeid utført på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann

Det er i utgangpunktet avgiftsplikt for ansatte som arbeider på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann når arbeidet er utført av utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem av trygden, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd.

4.3 Arbeidsgiver bosattlhjemmehørende i utlandet

4.3.1 Arbeidstaker bosatt i Norge som utfører arbeid i Norge

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i utlandet har lønnsopplysningsplikt og har dermed også plikt til å svare arbeidsgiveravgift av lønn mv. til en arbeidstaker bosatt i Norge som utfører arbeid i Norge, se ftrl. § 23-2 første ledd jf. lignl. § 5-2.

4.3.2 Utenlandsk arbeidstaker som utfører arbeid i Norge

For en arbeidsgiver som er bosatt/hjemmehørende i utlandet som utbetaler lønn mv. til arbeidstaker bosatt i utlandet for arbeid utført i Norge, er avgiftsplikten tilsvarende som for en norsk arbeidsgiver, se pkt. 4.2.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.3.3 Utenlandsk statsborger som utfører arbeid i utlandet

For arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger foreligger det ikke avgiftsplikt hvis vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt.

4.3.4 Diplomater unntatt fra trygd i Norge

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn eller annen godtgjørelse til personer som etter Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem artikkel 33 og artikkel 37 er unntatt fra trygden i Norge, jf. ftrl. § 23-2 ellevte ledd. I den grad den diplomatiske representasjonen har ansatte som ikke omfattes av art. 33 og 37 i Wien-konvensjonen, gjelder de ordinære reglene som er gjengitt ovenfor.

4.3.5 Norsk arbeidstaker som utfører arbeid i utlandet for utenlandsk arbeidsgiver

Det foreligger ikke lønnsopplysningsplikt ved utbetalinger fra utenlandsk arbeidsgiver til en arbeidstaker bosatt i Norge for arbeid utført i utlandet. Dermed foreligger det som utgangspunkt heller ikke plikt til å svare arbeidsgiveravgift. Plikt til å svare arbeidsgiveravgift foreligger imidlertid hvis arbeidstakeren omfattes av norsk trygdelovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, jf. ftrl. § 23-4 a.

4.4 EØS-avtalen art. 29, ny Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg og Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg

4.4.1 Generelt

Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg og Rådsforordning nr. 1408/71 med tillegg regulerer hvilken trygdelovgivning som får anvendelse for personer som er statsborgere i et EØS-land og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter. Det er NAV Internasjonalt som avgjør alle saker om lovvalg og medlemskap etter EU-reglene og andre avtaler om trygd.

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 og Rådsforordning (EØF) 1408/71 er hovedregelen at en EØS-borger som arbeider i et annet EØS-land skal være medlem i arbeidslandets trygdeordning.

Sosiale avgifter (i Norge trygdeavgift og arbeidsgiveravgift) skal betales i det landet hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

4.4.2 Unntak fra hovedregelen om at arbeidsgiveravgift skal betales i arbeidslandet

EØS-regelverket inneholder unntak fra hovedregelen om at arbeidsgiveravgift skal betales i arbeidslandet bl.a. for utsendte arbeidstakere og arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere EØS-land. For slike arbeidstakere skal det under gitte forutsetninger betales arbeidsgiveravgift i arbeidstakernes bostedsland se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 3.4.1 og pkt. 3.4.3.

4.4.3 Særlig om flygende personell

Ved forordning 465/2012 er det gitt en bestemmelse for flygende personell som trådte i kraft i Norge 2. februar 2013. Etter denne bestemmelsen skal flygende personell være trygdet i det landet de har sin hjemmebase, dvs. hvor de starter og avslutter arbeidsperiodene sine. Bestemmelsen gjelder for personer som er ansatt etter 2. februar 2013. For personer som er ansatt før denne datoen gjelder tidligere regler om medlemskap der selskapet er hjemmehørende. I henhold til overgangsreglene fra gammel til ny forordning, kan man beholde medlemskapet man hadde i inntil 10 år så lenge arbeidsforholdet er det samme.

4.4.4 Fritak for arbeidsgiveravgift til Norge og plikt til å betale sosiale avgifter i utlandet

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift i Norge når arbeidstakeren er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land etter reglene i Rådsforordning nr. 883/2004 eller

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

nr. 1408/71. Arbeidsgiveren kan bare unnlate å beregne og innbetale norsk arbeidsgiveravgift når det ved blankett A1 eller E101 framgår at en navngitt arbeidstaker er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land, eller at det ved melding fra Arbeids- og velferdsetaten framgår at vedkommende arbeidstaker ikke er omfattet av norsk trygdelovgivning. Fritaket for å beregne og innbetale norsk arbeidsgiveravgift gjelder bare for det tidsrommet som er angitt på blanketten/meldingen.

En norsk arbeidsgiver som har ansatte som er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land, har en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det andre landet for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutinene for å bli registrert som arbeidsgiver og innbetaling av avgift.

Om utenlandsk helsepersonell i Norge og registrering som arbeidsgiver i Sverige, se SKD 7. juli 2000 i Utv. 2000/1474.

Om EØS-avtalens innhold, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

4.5 Trygdeavtaler (sosialkonvensjoner)

Arbeidsgiveravgift i Norge skal ikke svares i tilfeller hvor arbeidstakeren er unntatt fra folketrygden i henhold til bestemmelser i gjensidighetsavtale med annet land om sosial trygghet. Om hvilke land Norge har inngått sosialkonvensjoner med, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Arbeids- og sosialdepartementet fastsetter årlig en særskilt sats for arbeidsgiveravgift for arbeidstakere fra USA og Canada som bare er medlem i folketrygdens sykestønadsdel under arbeid i Norge, jf. forskrift 19. desember 2014 nr. 1761 om avgifter til folketrygden for året 2015 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada.

4.6 Utenlandske artister mv.

Det skal i utgangspunktet ikke svares arbeidsgiveravgift av lønn, honorarer og annen godtgjørelse til utenlandske artister mv. som er skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven).

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», vil han bli skattepliktig etter skatteloven i stedet for skattepliktig etter artistskatteloven fra og med inntektsåret før det inntektsåret han blir skattepliktig som bosatt.

Den som er arbeidsgiver på det tidspunktet artisten blir skattepliktig som bosatt, har plikt til å levere lønnsopplysninger og betale arbeidsgiveravgift av utbetalt lønn mv. til artisten i det foregående året. Se også emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 4.2.

5 Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.

Ved tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. som tidligere har inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift korrigeres for tilbakebetalingen i tilbakebetalingsåret.

6 Fradrag i inntekten for avgifter

6.1 Inntekt

Arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i inntekten i den utstrekning den refererer seg til arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser i inntektsgivende aktivitet.

Når ligningsmyndighetene øker arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget (etterberegner arbeidsgiveravgift), skal fradraget for avgiftsøkningen i prinsippet tidfestes det inntektsåret den aktuelle arbeidsgiveravgiftspliktige ytelsen er påløpt. Fradraget for avgiftsøkningen kan likevel tidfestes i det året ligningsmyndighetene fatter vedtak om en slik økning, når dette ikke medfører økt skattebelastning for arbeidsgiver. Eventuell tilleggsavgift etter ftrl. § 24-3 tredje ledd, jf. lignl. § 10-2 til 10-5, eller renter etter sktbl. § 11-2 og/eller skattebetalingsforskriften § 19-2-4 er ikke fradragsberettiget, se sktl. § 6-40 femte ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.2 Formue

Ubetalt arbeidsgiveravgift som er forfalt til betaling før utgangen av året, og beregnet avgift for siste termin, er fradragsberettiget som gjeld etter sktl. § 4-1. Det samme gjelder beregnet avgift for påløpt lønn som ikke var forfalt til betaling ved utgangen av året, herunder feriepenger opptjent før denne dato.

7 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet)

7.1 Barnehage, arbeidsgivers tilskudd

Driver arbeidsgiver barnehage for egen regning eller gir tilskudd til plass i barnehage (hvor arbeidsgiver gjennom eierandel eller ved kapitalinnskudd disponerer reserverte plasser etter nærmere bestemte retningslinjer) er fordelen arbeidstakeren har ved å ha barn i barnehagen en naturalytelse som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, men bare i den utstrekning ytelsen er skattepliktig hos arbeidstaker, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.4.

7.2 Dagpenger under arbeidsløshet

Dagpenger under arbeidsløshet som forskutteres av arbeidsgiver, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 første ledd og lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b.

7.3 Datamaskin mv.

Fordel ved vederlagsfri overføring av eiendomsretten til PC mv. inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. I den utstrekning utlån av PC mv. er skattefri, skal fordelen ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om når slik fordel er skattefri, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

7.4 Drikkepenger

Det skal svares arbeidsgiveravgift av trekk- og innrapporteringspliktige drikkepenger til prosentlønnet serveringspersonale, jf. § 2 i forskrift om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.). Omfanget av trekkplikten følger av skattebetalingsforskriften § 5-8-1.

7.5 Etterlønn/letterpensjon

Etterlønn og etterpensjon anses ikke som lønn/pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både skattepliktig og skattefri del. Se for øvrig emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

7.6 Fiske og fangst

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy, se ftrl. § 23-5 og Stortingsvedtak 15. desember 2014 nr. 1722 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015.

Produktavgiften erstatter arbeidsgiveravgiften for hyreutbetalinger som skal beskattes som arbeidsinntekt etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. Dette gjelder uavhengig av om fiskeren får sin godtgjørelse i form av ren hyreutbetaling som pliktes innrapportert, jf. ftrl. § 23-2 første ledd eller som en trekkpliktig naturalytelse/utgiftsgodtgjørelse, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Produktavgiften erstatter også differansen mellom mellomsats og høy sats for trygdeavgift for næringsdrivende, herunder lottakere, i fiske og fangst, jf. ftrl. § 23-5 og § 23-3 nr. 2 bokstav c.

Arbeidsgiverens pensjonsutbetalinger og tilskudd til livrente- og pensjonsordninger er ikke omfattet av hyrebegrepet i stortingsvedtaket, og det skal betales arbeidsgiveravgift dersom disse omfattes av ftrl. § 23-2 fjerde ledd.

7.7 Firmabil (fri bil)

Om fastsetting av verdien av fordel ved fri bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk». Den beregnede verdien av fordelen inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

7.8 Foreldrepenger

Foreldrepenger betalt av arbeidsgiver inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder ikke den delen som faktisk refunderes av NAV, jf. ftrl. § 23-2 femte ledd.

7.9 Forfatterhonorar

Godtgjørelse fra forlegger til forfattere og oversettere inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, når godtgjørelsen ikke beregnes etter salg (royalty). Dette gjelder selv om mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet i egen virksomhet, jf. FSSD § 12-2-2 første ledd.

7.10 Helsetjeneste

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers kostnader til medlemsavgift/årsavgift til ordinær bedriftshelsetjeneste for de ansatte ved bedriften hvis det kan dokumenteres at tjenesten bare omfatter forebyggende tiltak og ikke behandling av sykdommer og skader mv. Dette gjelder også om et privat legesenter engasjeres til å utføre bedriftshelsetjenesten.

Arbeidsgivers kostnader til behandling av sykdom hos arbeidstakere, skal i utgangspunktet behandles som lønnsutbetaling og inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Betaler arbeidsgiver medlemskap eller årsavgift ved et legesenter med rett til behandling, går denne betalingen inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

Om helsestudio og treningssentre, se emnet «Velferdstiltak».

7.11 Idrettsutøvelse

Godtgjørelse for idrettsutøvelse som innbetales til fond for idrettsutøvere godkjent av FIN fra bedrifter og sponsorer mv., inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. FSSD § 12-2-4 annet ledd. Dette gjelder selv om idrettsutøveren er næringsdrivende.

Utbetaling fra fondet for idrettsutøvelse er ikke arbeidsgiveravgiftspliktig, se FSSD § 12-2-5 annet ledd.

Om fondet for øvrig, se emnet «Idrett».

7.12 Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av introduksjonsstønad etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere, se ftrl. § 23-2 femte ledd annet punktum.

7.13 Karensgodtgjørelse

Godtgjørelse som utbetales arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling eller selv etablere konkurrerende bedrift (karensgodtgjørelse) inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. FSSD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt.

7.14 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se ftrl. § 23-2 femte ledd annet punktum.

7.15 Religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført i utlandet

Om fritak for arbeidsgiveravgift for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført i utlandet, se pkt. 4.2.5.

7.16 Styreansvarsforsikring

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av selskapets betaling av styremedlemmers premie til dekning av styremedlemmers eventuelle erstatningsansvar etter asl./asal. § 17-1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.17 Styrehonorar mv.

Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder selv om vervet er ledd i en virksomhet for mottakeren. Om utbetaling av praksiskompensasjon fra legeforeningen, se pkt. 3.4.

7.18 Sykepenger

Lønn under sykdom/sykepenger betalt av arbeidsgiver inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder ikke den delen som faktisk refunderes av NAV, jf. ftrl. § 23-2 femte ledd.

7.19 Tilretteleggingstilskudd fra NAV

Arbeidsgiver kan motta tilretteleggingstilskudd fra NAV som kompensasjon for merutgifter arbeidsgiver har hatt som følge av konkrete bedriftsinterne tilretteleggingstiltak for å redusere sykefraværet i bedriften. Slike tilskudd skal ikke gis som dekning av den ansattes behandlingsutgifter.

I den utstrekning tilskuddet dekker arbeidsgivers merutgifter, vil dette ikke utløse arbeidsgiveravgift. Betaler arbeidsgiver midlene videre til arbeidstaker eller vedkommendes behandler, må dette anses som dekning av privat kostnad. Arbeidsgiver vil være arbeidsgiveravgiftspliktig for slik utbetaling.

7.20 Tips (drikkepenger)

Om tips (drikkepenger), se pkt. 7.4.

7.21 Transport av skogsvirke

Godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder bare når transportutøveren ikke har plikt til å betale merverdiavgift av godtgjørelsen, jf. FSSD § 12-2-7.

7.22 Yrkesskadeforsikring

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers betaling av premie etter lov om yrkesskadeforsikring, se FIN 18. juli 1989 referert i SK. nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskadeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift om standardisert erstatning etter lov om yrkesskadeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn og tas med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser

- *Folketrygdloven, kap. 23 og 24.*
- *Stortingets vedtak 15. desember 2014 nr. 1720 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015 (avgiftsvedtaket).*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015 (stortingsvedtak 15. desember 2014 nr. 1720) (ftrl.).*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1761 om avgifter til folketrygden for året 2015 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada. (forskrift 19. desember 2014 nr. 1759).*
- *Forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret (enhetsregisterforskriften) (lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret).*
- *SKD nr. 1/2015 arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015*

1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden svares blant annet følgende avgifter

- Trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng» og
- Arbeidsgiveravgift
  - om grunnlaget for arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag»
  - om satser, se nedenfor
  - om beregning og innbetaling, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling».

2 Generelt om satser og soneinndeling

2.1 Hovedregel

Som hovedregel er satsene for arbeidsgiveravgift differensierte etter geografiske soner basert på arbeidsgiverens lokalisering, se tabellen nedenfor. Om særregler for arbeidsgivere som driver aktivitet innenfor visse sektorer, se pkt. 6.

Nytt for 2016

Om endringer fra og med januar 2016 knyttet til ambulerende virksomhet og arbeidsutleie, se "Nytt for 2016" i pkt. 3.9.

2.2 Soneinndelingen av kommuner

Om hvilken sone for arbeidsgiveravgift den enkelte kommune er plassert i, se avgiftsvedtaket. Oversikt over soneinndelingen finnes også på skatteetaten.no.

Avgiftssatsene er ikke endret fra 2015 til 2016. Satsene er:

Sone	Ordinære næringer	Landbruk og fiske
I	14,1 %	14,1 %
Ia	10,6 % (14,1 % etter fribeløp*)	10,6 %
II	10,6 %	10,6 %
III	6,4 %	6,4 %
IV	5,1 %	5,1 %
IVa	7,9 %	5,1 %
V	0 %	0 %

* Satsen på 14,1 % skal benyttes etter at et fribeløp på kr 500 000 (kr 250 000 for godstransport på vei) er brukt opp.

Nærmere om fribeløpsordningen, se pkt. 4.

Nærmere om jordbruk, skogbruk og fiske, se pkt. 5.

Nærmere om sektorunntatt virksomhet, se pkt. 6.

2.3 Svalbard

For arbeidsgiver hjemmehørende på Svalbard er satsen for arbeidsgiveravgift 0 % når arbeidet utføres på Svalbard, se avgiftsvedtaket § 3 første ledd siste strekpunkt. Dette gjelder selv om arbeidstaker ikke oppholder seg lenge nok på Svalbard til at inntekten for arbeid utført der blir skattepliktig etter Svalbardskatteloven. Utføres arbeidet utenfor Svalbard, omfattes lønnen ikke av 0%-satsen for Svalbard.

Selv om arbeidsgiver ikke er hjemmehørende på Svalbard, er satsen for arbeidsgiveravgift 0 % på lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter svbsktl., se avgiftsvedtaket § 3 første ledd siste strekpunkt. Svbsktl. omfatter personer bosatt på Svalbard. Opphold av minst 12 måneders varighet regnes i denne sammenhengen som bosettelse, jf. svbsktl. § 2-1. Svbsktl. gjelder også for personer som tar midlertidig opphold på

Svalbard og utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet der. Oppholdet må da vare sammenhengende i minst 30 dager.

Da Svalbard er holdt utenfor EØS-avtalens virkeområde, gjelder ikke særbestemmelsene om sektorunntak i avgiftsvedtaket § 4 for arbeid som utføres på Svalbard når arbeidsgiver er hjemmehørende på Svalbard, eller hvor inntekten skattlegges etter svbsktl. Virksomheter med aktivitet som ellers ville falt inn under sektorunntakene vil dermed også være unntatt fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift.

Reglene for Svalbard gjelder tilsvarende for Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis, jf. lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 2.

2.4 Tilskudd/premie til livrente og pensjonsordninger

Tilskudd/premie til livrente/pensjonsordninger er arbeidsgiveravgiftspliktig. Skal det beregnes avgift for flere soner, skal også kostnader til kollektive ordninger fordeles på avgiftssonene i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme kalendermåned fordeler seg, se pkt. 3.

2.5 Særregel for arbeidstakere utsendt fra USA og Canada

For visse arbeidstakere som er utsendt til Norge fra USA og Canada gjelder særlige satser, se forskrift 19. desember 2014 nr. 1761 om avgifter til folketrygden for året 2015 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada, fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet med hjemmel i forskrift 19. desember 2014 nr. 1759 § 5.

2.6 Sjøfolk

2.6.1 Generelt

Arbeidsgiveravgift for hyreutbetaling til sjøfolk følger i utgangspunktet de alminnelige reglene om differensiert arbeidsgiveravgift. Om tilfeller der hoveddelen av arbeidet utføres i annen sone enn den sonen virksomheten er registrert, se pkt. 3.9.

2.6.2 Sjøfolk bosatt utenfor Norden og ikke statsborgere i et annet EØS-land

For sjøfolk bosatt utenfor Norden og som ikke er statsborgere i annet EØS-land og som arbeider på norsk skip i utenriksfart, registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR), og som er medlem i trygden etter ftrl. § 2-6, skulle det i 2015 svares arbeidsgiveravgift med kr 404 per kalendermåned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden, jf. forskrift 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015, § 3 bokstav b. Disse reglene gjelder ikke for personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord.

Om hvilke land som er med i EØS, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

2.7 Summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver

Om satser for arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppgjør, se emnet «Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver».

3 Sonetilhørighet

3.1 Virksomhetens lokalisering ifølge Enhetsregisteret er avgjørende

Virksomhetens lokalisering er utgangspunkt for hvilken sone som skal benyttes.

Arbeidsgiver anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er registrert i Enhetsregisteret. Som hovedregel skal satsen i den sonen hvor foretaket er registrert i Enhetsregisteret legges til grunn for beregningen av arbeidsgiveravgift, se avgiftsvedtaket § 1 annet ledd første punktum. Registrering i Enhetsregisteret skal skje etter reglene i enhetsregisterloven og enhetsregisterforskriften. Statistisk sentralbyrå (SSB) har også utarbeidet egne retningslinjer for registreringen.

En privatperson som er arbeidsgiver, anses i følge avgiftsvedtaket § 1 annet ledd annet punktum å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

Det gjøres unntak fra hovedregelen dersom det er registrert underenhet etter enhetsregisterforskriften § 10. I slike tilfeller anses hver underenhet som egen beregningsenhet, jf. avgiftsvedtaket § 1 tredje ledd. Det gjøres også unntak for ambulerende virksomhet og utleie av arbeidskraft (arbeidsutleie), jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd. Om unntakene, se pkt. 3.3 og pkt. 3.9.

3.2 Tilfeller der Enhetsregisteret ikke avspeiler de reelle forholdene

Enhetsregisterloven og Statistisk sentralbyrå (SSB) sine retningslinjer for registrering er helt avgjørende for all registrering i Enhetsregisteret. Registreringsbestemmelsene får dermed også betydning for valg av sone ved beregning av arbeidsgiveravgift. Er registreringen ikke i samsvar med loven eller retningslinjene, er det likevel avgjørende i forhold til beregning av arbeidsgiveravgift hva som skulle vært registrert, og ikke hva som faktisk er registrert. Dette gjelder likevel bare dersom riktig registrering ville medført en høyere avgiftssats.

3.3 Særlig om underenheter etter enhetsregisterforskriften

Driver et foretak virksomhet i forskjellige geografiske områder eller innen ulike næringer, skal hver enkelt virksomhet registreres som en enhet/underenhet i den aktuelle sonen, jf. enhetsregisterforskriften § 10. Den enkelte underenheten anses da som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift, jf. avgiftsvedtaket § 1 tredje ledd.

Det gjelder imidlertid enkelte unntak fra plikten til å registrere underenheter, selv om det drives virksomhet på flere steder, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd. Om unntaket for såkalt ambulerende virksomhet og arbeidsutleie, se pkt. 3.8.

Registrering av underenheter på ulike adresser har bare betydning for hvilken sats som skal betales, og ingen innvirkning på fribeløpet som kan beregnes, se for øvrig pkt. 4.2.

3.4 Pliktig registrering av underenhet er ikke gjennomført

Dersom et foretak har registreringspliktige underenheter som ikke er registrert med eget underorganisasjonsnummer i Enhetsregisteret, skal enheten likevel anses som en egen beregningsenhet. Det skal da beregnes avgift etter satsen for den sonen hvor underenheten er plassert. Dette gjelder likevel bare dersom underenheten ligger i en sone som medfører høyere avgift enn den sonen der hovedenheten er registrert.

Tilsvarende gjelder dersom underenheten er registrert i Enhetsregisteret, men er registrert med feil adresse.

3.5 Tilordning av arbeidstakere i foretak med flere registreringspliktige enheter

Når et foretak har flere registrerte enheter, skal arbeidstakerne ved avgiftsberegningen tilordnes den enheten hvor de har sitt faste arbeidssted. Dette vil normalt være det faste oppmøtestedet, eventuelt det stedet hvor de får sine arbeidsinstrukser fra eller der hvor personalansvarlig leder er lokalisert.

Arbeidstakere kan arbeide for flere registreringspliktige enheter i forskjellige soner innenfor et foretak. I disse tilfellene skal det for lønn tilknyttet arbeidet på hvert enkelt sted, anvendes satsen for den sonen der den aktuelle enheten er registrert. Er det vanskelig å avgjøre nøyaktig hvilke ytelser som knytter seg til hver enkelt enhet, må det gjøres en forholdsmessig beregning på bakgrunn av hvor stor del av arbeidstiden som tilbringes på hvert enkelt sted.

3.6 Underenhet driver annen type virksomhet enn hovedenheten

Hvis underenhetene driver en annen type virksomhet enn hovedenheten, kan satsene variere både ut fra hvilken sone underenheten driver virksomhet i, og ut fra om noen av næringene faller inn under særreglene for enkelte typer virksomhet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.7 Flytting av virksomhet i løpet av året

Dersom et foretak eller registrert underenhet flyttes fra en sone til en annen, skal satsen i tilflyttingssonen legges til grunn fra og med første påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato, jf. avgiftsvedtaket § 1 femte ledd.

Det skal sendes endringsmelding vedrørende flytting av enheten etter enhetsregisterloven § 15, jf. § 5 annet ledd bokstav b. Avgjørende er den flyttedatoen som er oppgitt i endringsmeldingen. Sendes melding om flytting lenge etter selve flyttingen, eller det av andre grunner går tid før Enhetsregisteret oppdateres, skal likevel den nye sonen benyttes fra og med kalendermåneden etter at flyttingen skjedde. Dette gjelder bare i de tilfellene dette medfører høyere avgiftssats.

3.8 Unntak fra registreringsplikten i Enhetsregisteret – ambulerende virksomhet og arbeidsutleie

Det følger av SSBs retningslinjer at dersom et foretak driver virksomhet på lokalt atskilte steder, skal det registreres én underenhet på hvert sted. Unntak fra denne regelen gjelder imidlertid for

- bygge- og anleggsvirksomhet
- transportvirksomhet, skogsdrift og annen virksomhet av ambulerende karakter
- filialer/servicekontorer, for f.eks. forsikringsselskaper, som bare har åpent 1 til 2 dager i uka
- hjemmekontor
- selgere med bosted på annen adresse enn hovedkontoret, og som ikke har fast kontor
- utleie av eiendom med ambulerende ansatte. Hvis det er fast ansatte på hver eiendom/bygg, registreres én underenhet for hver eiendom/bygg

Opplistingen er ikke uttømmende, men gir eksempler på type virksomheter hvor det er gjort unntak fra plikten til å registrere underenheter. Slik virksomhet omtales i det følgende som ambulerende virksomhet.

Et foretak med ambulerende virksomhet kan ha opprettet et fast bemannet avdelingskontor e.l. innenfor en annen sone, eller det kan drives virksomhet i en annen sone som faller inn under en annen næringskode enn virksomheten ved hovedenheten (lokal bransjeenhet). Da skal denne virksomheten likevel registreres som en underenhet, og satsen for arbeidsgiveravgift på dette registreringsstedet vil gjelde.

Av eksemplene framgår det at både virksomhetens art og organisering kan medføre unntak fra plikten til å registrere underenheter. Virksomhet av midlertidig karakter utenfor registreringssonen er for eksempel normalt ikke registreringspliktig som underenhet. Transportvirksomhet og bygge- og anleggsvirksomhet vil ofte være av en slik art. Hva angår virksomhetens organisering, er det i praksis blant annet lagt til grunn at virksomhet utenfor registreringssonen må ha en viss formalitet for at det skal oppstå registreringsplikt for denne underenheten. Et viktig moment i denne sammenhengen er blant annet om virksomheten utad fremstår som en del av den formaliserte virksomheten. Er ikke virksomheten som sådan representert på adressen utenfor sonen der hovedenheten er registrert, vil det normalt heller ikke være noen plikt til å registrere underenhet der. Dette vil for eksempel gjelde for selgere uten fast kontor og for hjemmekontor.

Det kan likevel etter retningslinjene registreres underenhet i ovennevnte tilfeller hvis foretaket selv har et sterkt ønske om det, eller hvis det vil ødelegge den reelle bedriftsstrukturen hvis reglene for bedriftsinndeling følges. Dette gjelder for eksempel hvis et foretak med virksomhet på flere adresser benytter innleid arbeidskraft på noen av adressene. Virksomheten på disse adressene defineres ikke som egne underenheter fordi de ikke har egne ansatte, men i slike tilfeller kan alle underenhetene likevel registreres.

Ved arbeidsutleie er det heller ingen plikt til å registrere underenheter på hvert enkelt oppdragssted.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.9 Sonetilordning for ambulerende virksomhet og arbeidsutleie

Nytt for 2016

EFTA-domstolen har i dom 23. september 2015 opphevet deler av ESAs godkjenning av ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Dette får virkning for foretak med ambulerende virksomhet og foretak som driver med arbeidsutleie. Slike foretak kan med virkning for lønn utbetalt fra og med januar 2016 ikke lenger beregne arbeidsgiveravgift med lavere sats enn satsen der foretaket er registrert. Er et foretak som driver arbeidsutleie eller ambulerende virksomhet f.eks. registrert i sone II, og arbeidet utføres i sone IV, må arbeidsgiveravgiften likevel beregnes etter satsen for sone II.

Er forholdet omvendt, gjelder fortsatt regelen om at avgiften skal beregnes etter satsen for den sonen hvor arbeidet utføres. Et foretak registrert i sone III som leier ut arbeidskraft til et foretak hvor arbeidet utføres i sone I, må fortsatt beregne arbeidsgiveravgift etter satsen for sone I på lønnsutbetalingen knyttet til dette arbeidet.

3.9.1 Utgangspunkt

Utgangspunktet er at arbeidsgiveravgiften følger satsen i sonen hvor hovedenheten er registrert. Ambulerende virksomhet, se pkt. 3.8, anses ikke nødvendigvis å drive egne virksomheter på de ulike oppdragsstedene. I slike tilfeller skal byggeprosjekter og lignende ikke registreres som egne underenheter.

Selv om registreringsreglene ikke påbyr registrering av underenhet i en annen sone enn den som hovedenheten er registrert i, skal man på visse vilkår likevel benytte avgiftssatsen i sonen der arbeidet utføres. Dette gjelder dersom hoveddelen av arbeidstakerens arbeid er utført i en annen sone enn registreringssonen. Arbeidsgiver skal da benytte satsen i denne andre sonen på en forholdsmessig del av kalendermånedens samlede lønnsutbetaling, tilsvarende arbeidstakerens arbeid i denne sonen i utbetalingsmåneden. Dette gjelder uavhengig av om lønnsutbetalingen innehar elementer som knytter seg til et annet opptjeningstidspunkt enn utbetalingsmåneden. F.eks. bonus eller overtid. Se avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd.

Foretak som leier ut arbeidskraft skal som utgangspunkt bruke den ordinære differensierte satsen for sin sone. Bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd om avgiftsberegning for arbeidstaker som utfører hoveddelen av arbeidet i annen sone, gjelder imidlertid også for slike foretak, jf. § 1 fjerde ledd annet punktum.

3.9.2 Særlig om arbeidsutleie til foretak som faller inn under sektorunntakene

Leies arbeidskraft ut til foretak som omfattes av særreglene i avgiftsvedtaket § 4 (sektorunntakene), skal utleieren beregne arbeidsgiveravgift etter de reglene som gjelder for det foretaket som leier inn arbeidskraften, jf. avgiftsvedtaket § 4 første ledd annet punktum. Utleieren av arbeidskraften kan imidlertid beregne sitt eget fribeløp etter reglene om fribeløp for sektorunntakene som nevnt i avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd. Nærmere om sektorunntakene, se pkt. 6, og nærmere om fribeløpsordningen for arbeidsgiver som omfattes av sektorunntakene, se pkt. 4.4.

3.9.3 Nærmere om begrepet «hoveddelen av arbeidet»

Med «hoveddelen» av arbeidet i avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd menes mer enn halvparten av det totale antallet arbeidsdager arbeidstakeren har arbeidet for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen (kalendermåneden), se avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd tredje punktum. Det er anledning til å benytte hoveddelen av arbeidstimer i stedet for arbeidsdager i relasjon til dette kravet. Det forutsettes i så fall at arbeidsgiver er konsekvent mht. å beregne etter timer i stedet for dager, og at lønnsregnskapet kan produsere timelister.

Eksempel 1

Arbeidstakeren jobber i bygge- og anleggsbransjen og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt kalendermåned:

51 % i sone III

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

49 % i sone IV
Sone V er virksomhetens registreringskommune
I dette tilfellet skal det beregnes avgift etter satsen som gjelder for sone III, dvs. 6,4 %, for en tilvarende andel (51 %) av lønnsutbetalingene i samme måned. For resten av lønnsutbetalingene i samme måned skal arbeidsgiveren benytte satsen for sone V, dvs. 0 %. Dette til tross for at arbeidstakeren i realiteten utøver denne delen av arbeidet i sone IV.

Utfører arbeidstaker oppdrag i flere ulike soner utenfor sonen for registreringsstedet, men hvor hoveddelen av arbeidet ikke er uført i en enkelt av disse sonene, vil det være hovedregelen om registreringsstedet som gjelder, jf. avgiftsvedtaket § 1 annet ledd. Det er således ikke tilstrekkelig at arbeidet som utføres utenfor registreringsstedet, til sammen utgjør hoveddelen av arbeidstakers arbeid, dersom kravet ikke er oppfylt innenfor én enkeltsone.

Eksempel 2
Arbeidstakeren jobber i bygg- og anleggsbransjen og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt kalendermåned:
49 % i sone III
26 % i sone IV
25 % i sone V som er virksomhetens registreringskommune
Her jobber arbeidstakeren under 50 % i sone III. Han utfører da ikke hoveddelen av arbeidet i noen sone utenfor virksomhetens registreringskommune. Satsen for sone V, 0 %, skal derfor benyttes for de totale lønnsutbetalingene i denne måneden.

3.9.4 Krav til dokumentasjon

Dersom avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd om at arbeidstaker utfører hoveddelen av arbeidet i en annen sone kommer til anvendelse, må arbeidsgiver i ettertid kunne dokumentere om, og eventuelt i hvilken utstrekning, arbeidstaker har utført arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, jf. bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 2, § 7 og § 10 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 5-11-2 niende ledd.

3.9.5 Sykepenger og avspasering ved ambulerende virksomhet og arbeidsutleie

Ved utbetaling av sykepenger og lønn knyttet til avspaseringsdager oppstår det spørsmål både med hensyn til hvordan syke-/avspaseringsdagene virker inn på vurderingen av hvor «hoveddelen av arbeidet» er utført og hvilken avgiftssats som skal benyttes ved beregning av arbeidsgiveravgiften på utbetalinger knyttet til disse.

Ved vurderingen av hvorvidt hoveddelen av arbeidet til en ansatt er utført i en annen sone enn der virksomheten er registrert, skal det ses bort fra syke-/avspaseringsdagene ved fordelingen av arbeidsdagene i måneden. Denne fremgangsmåten innebærer at et tilfeldig antall syke-/avspaseringsdager ikke påvirker valg av avgiftssone for de arbeidsdagene arbeidstakerne faktisk har vært på arbeid.

Ved beregning av arbeidsgiveravgift på lønnsutbetaling som knytter seg til syke-/avspaseringsdagene skal det foretas en forholdsmessig fordeling i henhold til fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnsutbetalingen for de dagene arbeidstaker faktisk har vært på arbeid den aktuelle kalendermåneden.

Er hoveddelen av arbeidet utført i en annen sone enn registreringssonen, fordeles syke-/avspaseringsdagene prosentvis på samme måte som de øvrige arbeidsdagene. Har for eksempel arbeidstaker arbeidet 60 % i sone I, 20 % i sone IV og 20 % i registreringssonen (sone V) skal 60 % av syke-/avspaseringsdagene beregnes etter satsen i sone I og 40 % etter registreringssonens sats (sone V).

3.9.6 Naturalytelser ved ambulerende virksomhet og arbeidsutleie

Naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser skal som utgangspunkt følge samme regel som for øvrige avgiftspliktige ytelser. Det må foretas en forholdsmessig fordeling i samsvar med den fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnsutbetalingen for øvrig for den aktuelle måneden.

3.9.7 Etterbetalinger og feriepenger i ambulerende virksomhet og arbeidsutleie

Etterbetalinger og feriepenger skal fordeles på samme måte som ordinære lønnsutbetalinger for arbeid utført i den kalendermåneden innrapporteringen gjelder for, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd siste punktum. Dette gjelder selv om feriepengene eller etterbetalingen er opptjent i/gjelder et tidsrom hvor arbeidstakeren arbeidet i en annen sone.

3.9.8 Arbeidsoppdrag i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel

Arbeidsgiver med ambulerende virksomhet, og som har arbeidstakere på oppdrag i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel, skal beregne avgift med sats på 14,1 % for en del av lønnsutbetalingene, tilsvarende arbeidstakerens arbeid i utlandet eller på kontinentalsokkelen, hvis denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid innenfor den aktuelle kalendermåneden. Dette følger av en tolkning av avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd kombinert med § 2 første ledd og § 3 første strekpunkt. Se også pkt. 2.6. Tilsvarende gjelder ved arbeidsutleie hvor arbeidet foregår utenfor Norge eller på kontinentalsokkelen.

Eksempel

Et foretak driver med vedlikeholdsoppdrag på oljeinstallasjoner til havs og er således omfattet av bestemmelsen om ambulerende virksomhet i § 1 fjerde ledd. Flere av de ansatte utfører mer enn halvparten av arbeidet i en bestemt kalendermåned utenfor norsk sjøterritorium.

Her skal satsen på 14,1 % benyttes for en del av lønnsutbetalingene, tilsvarende den delen av den enkelte arbeidstakers arbeid som utføres utenfor Norge, siden denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid denne måneden.

3.9.9 Spesielt om arbeidsutleie, eksempler på utleie til annen sone

Nedenfor gis et par eksempler på arbeidsutleie til annen sone enn den hvor utleieren av arbeidskraften er registrert. Bestemmelsen om «hoveddelen av arbeidet» i avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd gjelder tilsvarende for arbeidsutleie. Bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd annet punktum er generell. Dette innebærer at bestemmelsen omfatter alle former for arbeidsutleie og ikke bare virksomheter som har til formål/hensikt å drive med arbeidsutleie.

Eksempel 1:

Selskap A som er registrert i Oslo leier ut arbeidskraft til bygg- og anleggsbransjen, blant annet til et entreprenørselskap registrert i Finnmark. Arbeidsoppdraget varer i ca. ett år og utføres i sin helhet i Finnmark.

Her skal selskap A benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 pst., for de arbeidstakerne som utfører oppdrag i sone V.

Eksempel 2:

Selskap A er registrert i Finnmark og driver med arbeidsutleie. Selskapet leier ut arbeidskraft til helseforetak i Tromsø og Oslo på langtidskontrakter. Dette innebærer at de utleide arbeidstakerne utfører hoveddelen av sitt arbeid i henholdsvis Tromsø og Oslo.

Ved avgiftsberegningen skal selskap A benytte satsen på 7,9 pst., som er satsen som gjelder for Tromsø, for de lønnsutbetalingene som knytter seg til de utleide arbeidstakerne som arbeider i Tromsø. Tilsvarende skal selskapet benytte satsen på 14,1 pst., som er satsen som gjelder for Oslo, for de lønnsutbetalingene som knytter seg til de utleide arbeidstakerne i Oslo. Dette gjelder selv om selskap A er registrert i avgiftssone V.

3.9.10 Spesielt om arbeidsutleie, avløsertjenester i landbruksvirksomhet

Avløserlag vil i utgangspunktet drive virksomhet som faller inn under kode 01.62 Tjenester tilknyttet husdyrhold. Denne koden er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5 første ledd. For denne typen arbeidsutleie gjelder det særlige regler, men dette får bare praktisk betydning dersom avløserlaget driver i sone Ia eller IVa. Dersom avløserlag leier ut arbeidstakere til virksomhet som ikke er landbruksvirksomhet, gjelder de ordinære reglene for arbeidsutleie.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

I den utstrekning avløserlaget også driver virksomhet som ikke omfattes av landbruksunntaket, for eksempel bygdeturisme/gårdsturisme, kan bestemmelsen om blandet virksomhet anvendes, se pkt. 7. Det forutsettes at kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt, jf. avgiftsvedtaket § 5 annet ledd.

Eksempel:
Et avløserlag driver først og fremst med arbeidsutleie til landbruk. 20 % av virksomheten består imidlertid av arbeidsutleie til transportvirksomhet. For 80 % av de ansatte skal det beregnes arbeidsgiveravgift etter bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5. For de 20 % som består av arbeidsutleie til transportvirksomhet, vil de ordinære reglene slå inn, jf. avgiftsvedtaket §§ 1 til 3.

4 Fribeløpsordningen

4.1 Generelt

Fribeløpsordningen for arbeidsgiveravgift omfatter i hovedsak to regelsett med betydelige fellestrekk. Dette er

- fribeløpsordningen for arbeidsgivere i sone Ia, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd annet strekpunkt. Nærmere om denne ordningen, se pkt. 4.3
- fribeløpsordningen for sektorunntakene som gjelder i alle soner utenom sone 1, jf. avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd. Nærmere om denne ordningen, se pkt. 4.4.

Foruten ovennevnte ordninger gjelder det også en bestemmelse om fribeløp for arbeidsgivere som omfattes av de generelle satsene i avgiftsvedtaket § 3, men som har krav på støtte til foretak i økonomiske vanskeligheter etter ESAs retningslinjer og derfor må anvende satsen for sone I, jf. § 3 annet ledd. Nærmere om dette, se pkt. 4.6.

4.2 Subjekt for fribeløpet

4.2.1 Generelt

Fribeløpet gjelder per foretak (juridisk enhet). Tilhører foretaket et konsern, gjelder det bare ett fribeløp for konsernet under ett. Dette følger av forordning (EF) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, jf. avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd annet punktum. Som konsern regnes i denne sammenhengen en gruppe av foretak med en slik tilknytning til hverandre at ett foretak har bestemmende innflytelse over minst ett annet foretak, enten direkte eller via et annet foretak. Når begrepene «foretak» eller «arbeidsgiver» brukes nedenfor om subjektet for fribeløpet, gjelder dette tilsvarende for hele konsernet der arbeidsgiveren/foretaket tilhører et konsern.

4.2.2 Foretak som går inn eller ut av et konsern i løpet av året

Det påvirker ikke fribeløpet for et konsern om et foretak som har krav på fribeløp kommer inn i konsernet i løpet av året. Dette gjelder selv om det foretaket som trer inn har brukt opp hele fribeløpet før inntreden. Foretaket vil etter sin inntreden i konsernet bli omfattet av det fribeløpet som gjelder for konsernet under ett.

Trer et foretak ut av et konsern i løpet av året, skal konsernets fribeløp reduseres med den delen av fribeløpet som det uttredende foretaket har benyttet før det trådte ut. Hvis det foretaket som trer ut bare har benyttet deler av fribeløpet før uttreden, kan det etter uttreden benytte resten av fribeløpet, uten å ta hensyn til at andre selskaper i konsernet før uttredelsesdatoen har benyttet deler av fribeløpet.

Nærmere om inn- og uttreden av konsern, se SKD 1/15 pkt. 6.6.2.

4.2.3 Fusjon og fisjon

Etter en fusjon eller en fisjon anses hvert enkelt selskap som etableres ved fusjonen eller fisjonen som egne foretak. Fribeløpene i de nyetablerte selskapene påvirkes ikke av avgiftspliktige ytelser i overdragende selskap. For juridisk enhet som videreføres etter fusjonen/fisjonen vil det være kontinuitet slik at fribeløp anvendt før fusjonen/fisjonen må regnes med.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.2.4 Indre selskaper

I indre selskap skal rettigheter, forpliktelser og partsstilling tilregnes deltakerne, jf. selskapsloven § 2-1 annet ledd. Selskapet kan således ikke opptre som arbeidsgiver. Fribeløpet skal gjelde for den som opptrer utad som arbeidsgiver.

4.2.5 Interkommunale samarbeid og kommunale foretak

Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 regnes ikke som egne enheter ved beregning av fribeløpet. Slike samarbeider kan imidlertid registreres som egne enheter i Enhetsregisteret. Avgjørende i forhold til beregning av arbeidsgiveravgift vil være om samarbeidene kan anses som egne juridiske enheter, og ikke bare som underenheter for de aktuelle kommunene. Samarbeidenes karakter tilsier at det er naturlig å anse disse som en del av den kommunale virksomheten.

Kommunale og fylkeskommunale foretak regnes heller ikke som juridiske enheter, og får ikke tildelt et eget fribeløp. Dette gjelder selv om slike foretak etter kommuneloven § 62 nr. 1 skal registreres i foretaksregisteret.

4.3 Fribeløpsordningen i sone Ia

4.3.1 Generelt

For arbeidsgivere i sone Ia gjelder det en fribeløpsordning, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet strekpunkt. Fribeløpet er kr 500 000 per arbeidsgiver.

Fribeløpsordningen innebærer at arbeidsgivere i sone Ia kan betale arbeidsgiveravgift etter en sats på 10,6 % inntil den fordelen dette medfører har utgjort kr 500 000 for hele året, dvs. inntil differansen mellom avgift beregnet etter høyeste sats (14,1 %), og avgift beregnet etter den lavere satsen (10,6 %), overstiger kr 500 000. Når fribeløpet er brukt opp, må arbeidsgiver gå over til å benytte en sats på 14,1 %.

Da fribeløpet anses som bagatellmessig støtte, kan foretak i sone Ia fortsette å beregne arbeidsgiveravgift etter satsen på 10,6 % til fribeløpet er brukt opp selv om foretaket har krav på statsstøtte etter ESAs retningslinjer for foretak i økonomiske vanskeligheter, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet ledd siste punktum.

4.3.2 Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene

Statsforvaltningen som omfattes av forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet, jf. ftrl. § 24-5 tredje ledd og helseforetak som omfattes av lov 15. juni 2001 nr. 93 om helseforetak m.m. (helseforetaksloven), skal anvende ordinære differensierte satser. Bestemmelsen om fribeløp i sone Ia gjelder imidlertid ikke, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet strekpunkt annet punktum. Statsforvaltningen og helseforetakene må derfor beregne 14,1 % for hele avgiftsgrunnlaget i sone Ia.

4.3.3 Virksomhet innen jordbruk, skogbruk og fiske mv.

Arbeidsgivere innen jordbruk, skogbruk og fiske mv. i sone Ia kan benytte satsen på 10,6 % uten begrensning. Nærmere om reglene for landbruk, fiske mv. se pkt. 5.

4.4 Fribeløpsordningen for arbeidsgivere som omfattes av sektorunntakene

Fribeløpet er på kr 500 000. For foretak som driver godstransport på vei, er fribeløpet kr 250 000.

Etter EØS-reglene kan det også gis såkalt bagatellmessig støtte til arbeidsgivere som omfattes av særreglene om høyeste sats (sektorunntakene). Om hvilke aktiviteter som omfattes av sektorunntakene, se pkt. 6. Slike arbeidsgivere kan derfor betale arbeidsgiveravgift etter de differensierte satsene inntil differansen mellom den avgiften som ville følge av høyeste sats og den avgiften som ville følge av den aktuelle differensierte satsen, utgjør et fribeløp kr 500 000, se avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd. Dette får således virkning for alle sonene utenom sone I. For arbeidsgivere som driver godstransport på vei er fribeløpet bare halvparten av ordinært fribeløp, dvs. kr 250 000, men gis for øvrig etter samme retningslinjer som for andre arbeidsgivere som faller inn under sektorunntakene, se nedenfor. Øvrige transportforetak (utenom godstransport på vei) omfattes av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

den generelle fribeløpsordningen for sektorunntakene med et fribeløp på kr 500 000 per år, se nedenfor. Arbeidsgivere som driver både med godstransport på vei og annen transport, og som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike aktivitetene, skal kunne benytte ordinært fribeløp på kr 500 000 dersom det kan dokumenteres at maksimalt kr 250 000 benyttes til den delen som gjelder godstransport på vei.

Fribeløpsbestemmelsen kommer til anvendelse selv om foretaket har krav på statsstøtte til foretak i økonomiske vanskeligheter etter ESAs retningslinjer. Dette medfører at foretaket kan fortsette å beregne arbeidsgiveravgift etter differensiert sats til fribeløpet er brukt opp, også om foretaket mottar slik statsstøtte.

Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv., kan ikke beregne redusert arbeidsgiveravgift etter fribeløpsbestemmelsen i avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd, jf. § 4 fjerde ledd siste punktum.

4.5 Samordning av fribeløpet og annen bagatellmessig støtte

Selv om et foretak faller inn under reglene om fribeløp, kan ikke samlet fordel av bagatellmessig støtte i form av redusert arbeidsgiveravgift og annen bagatellmessig støtte til foretaket overstige kr 500 000, jf. avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd første punktum. Bestemmelsen medfører at fribeløpet skal avkortes med annen offentlig støtte som arbeidsgiver har mottatt, dersom denne er omfattet av forordningen om bagatellmessig støtte.

På bakgrunn av samordningsregelen skal arbeidsgiver oppgi om han mottar annen såkalt bagatellmessig støtte. Arbeidsgivere som beregner fribeløp plikter å oppgi annen offentlig støtte som er mottatt den aktuelle kalendermåneden, dersom denne andre støtten også er omfattet av EU-forordningen om bagatellmessig støtte. Eventuell gjenstående del av fribeløpet skal avkortes med slik støtte.

Det foreligger ikke noen fullstendig liste over norske støtteordninger som er omfattet av EUs regelverk om bagatellmessig støtte. Dette må derfor i hvert enkelt tilfelle avklares med det organet som tildeler støtten.

4.6 Fribeløpsordningen for arbeidsgiver som har krav på statsstøtte til foretak i økonomiske vanskeligheter

Fribeløpet for arbeidsgiver som har krav på statsstøtte til foretak i økonomiske vanskeligheter er kr 500 000. For foretak som driver godstransport på vei er fribeløpet kr 250 000. Fribeløpet er ikke endret fra 2015 til 2016.

Fra og med den kalendermåneden et foretak har krav på statlig støtte etter ESAs retningslinjer for foretak i økonomiske vanskeligheter, kan foretaket bare anvende satsen for sin sone inntil differansen mellom avgift etter denne satsen og satsen for sone 1, utgjør fribeløpet på kr 500 000 (kr 250 000 for godstransport på vei). For overskytende lønnsutbetaling i året må satsen for sone 1 benyttes. Se avgiftsvedtaket § 3 annet ledd. Denne bestemmelsen vil i praksis bare få betydning for arbeidsgivere som omfattes av de generelle reglene om avgiftssats etter soneplassering, og vil ikke være aktuell i sone Ia da fribeløpet her allerede kommer til anvendelse etter de ordinære reglene, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd annet strekpunkt.

5 Særregler i sonene Ia og IVa for jordbruk, skogbruk og fiske samt visse tilknyttede virksomheter

Enkelte typer næringer innenfor landbruk, fiskeri etc. faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalen art. 8. Slike arbeidsgivere kan anvende differensiert arbeidsgiveravgift fullt ut, jf. avgiftsvedtaket § 5, og følger således disse satsene:

Sone	Sats
I	14,1 %
Ia	10,6 %
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	5,1 %
V	0 %

Arbeidsgivere som driver landbruks- eller fiskerivirksomhet mv. i sone Ia, skal beregne avgift med en sats på 10,6 % på samtlige lønnsutbetalinger (ikke bare innenfor et fribeløp).

Arbeidsgivere som driver landbruks- eller fiskerivirksomhet i sone IVa, skal benytte satsen på 5,1 % (dvs. samme sats som i sone IV).

Om produktavgift i stedet for arbeidsgiveravgift på hyre til mannskap på fiske-, hval- og selfangstfartøy, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 7.6.

Driver arbeidsgiver i tillegg virksomhet som skal følge de ordinære reglene, medfører dette at de ordinære satsene skal anvendes. Det er imidlertid gjort unntak for arbeidsgivere med blandet virksomhet som har klart regnskapsmessig skille mellom de ulike virksomhetene, se avgiftsvedtaket § 5 første ledd tredje punktum, jf. § 4 annet ledd. Nærmere om dette unntaket, se pkt. 7.

De næringene som omfattes av de særlige reglene for jordbruk, skogbruk og fiske mv., er angitt med følgende næringskoder i avgiftsvedtaket § 5:

01.1-01.3 Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering

01.4 Husdyrhold

01.5 Kombinert husdyrhold og planteproduksjon

01.6 Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster for innhøsting

01.7 Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell

02.1-02.3 Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter og annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)

02.40 Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)

03.11-03.12 Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske

03.21-03.22 Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur

10.11-10.13 Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer

10.20 Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr

10.3 Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker

10.4 Produksjon av vegetabilske og animalske oljer og fettstoffer

10.5 Produksjon av meierivarer og iskrem

10.6 Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)

10.85 Produksjon av ferdigmat

10.9 Produksjon av fórvarer

46.2 Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr

46.31 Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)

46.32 Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer

46.33 Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett

46.381 Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr

50.202 Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter

52.10 Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Det er et vilkår for å kunne anvende differensierte satser at virksomheten er begrenset til å omfatte produkter som faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalen artikkel 8.

6 Særregler for arbeidsgivere som driver med aktiviteter innenfor visse sektorer(sektorunntakene)

6.1 Hvilke sektorer som omfattes

Etter avgiftsvedtaket § 4 skal arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer alltid beregne arbeidsgiveravgift etter høyeste sats, 14,1 %, uavhengig av virksomhetens plassering. Dette gjelder uavhengig av hvor stor del av den totale virksomheten de unntatte aktivitetene utgjør. Disse har likevel anledning til å benytte de differensierte satsene innenfor et fribeløp på kr 500 000 (kr 250 000 for arbeidsgiver som driver godstransport på vei), se pkt. 4.4.

Bestemmelsen om sektorunntak i § 4 omfatter

- arbeidsgivere som er beskjeftiget i produksjon av stål og syntetiske fiber definert i Annex II og IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020
- energisektoren med næringshovedområde 35, elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning
- transportsektoren med følgende næringskoder,
  - 49.1 passasjertransport med jernbane
  - 49.2 godstransport med jernbane
  - 49.31 transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder
  - 49.39 landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted
  - 49.41 godstransport på vei, herunder utleie av lastebiler med fører
  - 50 sjøfart
  - 51.1 lufttransport med passasjerer
  - 51.21 lufttransport med gods
- lufthavner med næringskode 52.23 Andre tjenester tilknyttet lufttransport
- finans- og forsikringssektoren med følgende næringskoder
  - 64 finansieringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
  - 65 forsikringsvirksomhet
  - 66 tjenester knyttet til finansierings- og forsikringsvirksomhet
- 77.10 hovedkontortjenester (for tjenester som ytes innenfor et konsern)
- 70.22 bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning (for tjenester som ytes innenfor et konsern)

Tilsvarende gjelder for lønn til arbeidstakere som leies ut til slike aktiviteter, se pkt. 3.9.2.

Det er hvilke aktiviteter arbeidsgiver faktisk driver med som er avgjørende her, ikke hvilken næringskode som er registrert i Enhetsregisteret.

6.2 Nærmere om avgrensninger knyttet til noen av sektorunntakene

6.2.1 Energisektoren med næringshovedområde 35, elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning

Næringsgruppe 35 består av mange underkoder, noe som medfører at flere aktiviteter enn de som fremgår direkte av navnet på koden også kan omfattes av sektorunntaket. Et eksempel på dette er at også handel med elektrisitet omfattes av næringskode 35.1, selv om det bare er produksjon, overføring og distribusjon som er direkte nevnt i tittelen. På den annen side er det mange energirelaterte aktiviteter som ikke omfattes. Dette gjelder f.eks. bergverksdrift og utvinning, herunder olje- og gassutvinning, som inngår i næringskode 06.

6.2.2 Produksjon av stål opplistet i Annex II i ESAs retningslinjer om regionalstøtte

Sektorunntaket om produksjon av stål omfatter produktene opplistet i Annex II i ESAs retningslinjer for regionalstøtte. Dette er produksjon av stål omfattet av den tidligere traktaten om Det Europeiske Kull og Stålfellesskap (EKSF-traktaten).

6.2.3 Transportvirksomhet

Transportsektoren omfatter ikke drosjetransport, flyttetransport, post- og distribusjonsvirksomhet eller lagring og andre tjenester knyttet til transport. Som post- og distribusjonsvirksomhet regnes transport/distribusjon av brev og postpakker/kolli under 20 kilo. Som godstransport på vei regnes transport/distribusjon av større kolli over 20 kilo.

6.2.4 Lufthavner

Sektorunntaket for lufthavner gjelder aktiviteter som er knyttet til infrastruktur og tjenester som er nødvendige for å gjennomføre lufttransport av personer og gods. Andre aktiviteter som utføres på flyplasser, f.eks. drift av restauranter, bagasjehåndtering o.l. er ikke omfattet.

6.2.5 Hovedkontortjenester og bedriftsrådgivning

Sektorunntakene knyttet til næringskode 70.10 hovedkontortjenester og 70.22 bedriftsrådgivning gjelder kun foretak som er del av et konsern, og hvor tjenestene ytes innenfor konsernet. Det innebærer at f.eks. bedriftsrådgivning overfor eksterne foretak ikke omfattes av sektorunntakene.

7 Arbeidsgivere med blandet virksomhet

7.1 Generelt

Særreglene om aktiviteter i avgiftsvedtaket § 5 knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen og sektorunntakene i § 4, bygger på at den enkelte arbeidsgiver skal betraktes som én enhet. Det er imidlertid gjort unntak for arbeidsgivere som har blandet virksomhet, der det er et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene aktiviteter, jf. avgiftsvedtaket § 4 annet ledd og § 5 første ledd tredje punktum. De ulike delene av virksomheten kan da vurderes for seg.

Reglene om regnskapsmessig skille har bare betydning for hvilken sats som skal brukes og ikke for hvor mange fribeløp som kan oppnås, se for øvrig pkt. 4.2.

Kravet om regnskapsmessig skille innebærer at det skal være mulig å kontrollere hvor stor del av arbeidsgivers lønnskostnader mv. som knytter seg til de ulike typene virksomhet.

7.2 Fordeling av lønnskostnader mv. mellom ulike aktiviteter

7.2.1 Generelt

For foretak som driver blandet virksomhet må lønnskostnader mv. fordeles mellom de ulike kostnadsstedene. Dette gjelder for lønnskostnader mv. til de som rent faktisk utfører henholdsvis sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet.

7.2.2 Særlig om sentrale administrative fellestjenester

Det skal også foretas fordeling av lønnskostnader til sentrale, administrative fellestjenester, dvs. tjenester som er nødvendige for både sektorunntatt og annen aktivitet i virksomheten, herunder blant annet regnskap og personaladministrative tjenester. Fordelingen kan basere seg på faktisk tidsbruk knyttet til arbeid mot henholdsvis sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet. Alternativt kan det benyttes en fordelingsnøkkel for å fastsette hvor stor del av lønnskostnadene til slike fellestjenester som skal henføres til sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet. En slik fordelingsnøkkel kan bygge på hvor stor andel av lønn mv. som er direkte knyttet til sektorunntatt aktivitet utgjør av arbeidsgivers totale lønnskostnader. Det er viktig at grunnlaget for fordelingen kan dokumenteres i ettertid, f.eks. ved kontroll.

Virksomheten i hvert selskap skal vurderes isolert. Fordeling vil derfor ikke være aktuelt hvis denne typen fellestjenester i et konsern er skilt ut i et eget, selvstendig selskap som ikke driver med sektorunntatt virksomhet, men f.eks. kun med regnskapstjenester. Det får ingen betydning for selskapet om det er sektorunntatt virksomhet andre steder i konsernet. I et konsernforhold må det imidlertid vurderes om noen av fellestjenestene faller inn under sektorunntaket for hovedkontortjenester/bedriftsrådgivning, se

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

pkt. 6.1. Aktivitetene vil da være sektorunntatt i seg selv, og arbeidsgiver må benytte høyeste sats fullt ut.

7.3 Virksomheter som omfattes av sektorunntakene i avgiftsvedtaket § 4

7.3.1 Hovedregel

Som hovedregel må en arbeidsgiver som driver både aktivitet omfattet av sektorunntakene i § 4, se pkt. 6, og aktivitet som faller innenfor de ordinære reglene eller særreglene for jordbruk mv., følge reglene om høyeste sats for hele foretaket etter at fribeløpet er oppbrukt.

7.3.2 Unntak, regnskapsmessig skille mellom ulike typer aktiviteter

Arbeidsgivere med blandet virksomhet, som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene aktiviteter, kan likevel beregne arbeidsgiveravgiften etter satsene for ordinær virksomhet, eller etter særreglene for jordbruk mv., for den delen av virksomheten som ikke er omfattet av sektorunntakene om høyeste sats, jf. avgiftsvedtaket § 4 annet ledd.

Eksempel

Et foretak driver delvis med produksjon av syntetfiber og delvis med videreforedling av ull. Den delen som driver med produksjon av syntetfiber er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 4 første ledd, mens foredlingen av ull er omfattet av de ordinære reglene. Foretaket er registrert i sone III. Kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt. Her kan det benyttes en sats på 6,4 % for den delen av virksomheten som er omfattet av de ordinære reglene, jf. avgiftsvedtaket § 3 fjerde strekpunkt. For den delen av virksomheten som driver med produksjon av syntetfiber, kan satsen på 6,4 % benyttes innenfor fribeløpet. Når fribeløpet er brukt opp må denne delen av virksomheten benytte satsen på 14,1 %.

I sone I har det ingen betydning med regnskapsmessig skille i denne sammenhengen, da satsen her uansett vil være 14,1 %. I sone Ia har det heller ingen betydning med regnskapsmessig skille mellom aktiviteter omfattet av særregelen om høyeste sats (sektorunntakene) og aktiviteter som omfattes av de ordinære reglene, da det her uansett bare skal betales avgift med redusert sats innenfor fribeløpet.

7.4 Jordbruk, skogbruk og fiske mv.

7.4.1 Hovedregel

Som hovedregel skal arbeidsgivere som driver både virksomhet omfattet av § 5 (jordbruk, skogbruk og fiske mv.) og virksomhet som omfattes av de ordinære reglene, benytte de ordinære differensierte satsene for alle lønnskostnader.

7.4.2 Unntak, regnskapsmessig skille mellom ulike typer virksomheter

Arbeidsgivere med blandet virksomhet, som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene virksomhet, kan beregne arbeidsgiveravgift etter satsene for jordbruk, skogbruk og fiske mv. for denne delen av virksomheten, se avgiftsvedtaket § 5 tredje punktum, jf. § 4 annet ledd. Skillet mellom jordbruk, skogbruk og fiske på den ene siden, og virksomhet som faller inn under de ordinære reglene på den andre siden, vil bare ha praktisk betydning i sone Ia og IVa, da det i de øvrige sonene ikke er differanse i satsene mellom de to gruppene.

Eksempel 1

Et foretak driver delvis med landbruksvirksomhet og delvis med overnatting og servering. Landbruksdelen er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5, mens aktiviteten knyttet til overnatting og servering er omfattet av de ordinære reglene. Foretaket er registrert i sone Ia. Kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt. Her brukes satsen på 10,6 % for den delen av virksomheten som driver med landbruk. For den delen av virksomheten som gjelder overnatting og servering, kan satsen på 10,6 % benyttes innenfor fribeløpet. Når fribeløpet er brukt opp benyttes satsen på 14,1 % for denne delen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel 2
Samme kombinasjon som i eksempelet over, men nå er foretaket registrert i sone IVa. Her kan foretaket bruke satsen på 5,1 % for lønnskostnadene knyttet til landbruksvirksomheten. For den delen som gjelder overnattings- og serveringstjenester skal den ordinære differensierte satsen på 7,9 % benyttes. I dette tilfellet er det ikke noe fribeløp.

Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling

- *Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven (sktbl))*
- *Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd, kap. 23 og 24.*
- *Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.)*.
- *Forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (ftrl.)*.
- *Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)*.
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2-25 til § 5-2-30*
- *SKD nr. 1/15 6. januar 2015.*
- *Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)*

1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden svares blant annet følgende avgifter
- trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng» og
- arbeidsgiveravgift
  - om grunnlaget for arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag»
  - om satser, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser»
  - om beregning og betaling, se nedenfor

2 Hvem er avgiftspliktig

Om hvem som er avgiftspliktig og således innrapporteringspliktig, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

3 Rapportering ved bruk av A-melding fra og med inntektsåret 2015

3.1 Generelt

Rapportering av lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, NAV og Statistisk sentralbyrå (SSB) er samlet i a-meldingen og skal sendes inn hver måned av alle som utbetaler lønn, pensjon og andre ytelser. Fem tidligere skjemaer er erstattet av a-meldingen. Dette er:
- lønns- og trekkoppgave (Skatteetatens RF-1015), se emnet «Lønnsopplysningsplikt»
- terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (Skatteetatens RF-1037)
- årsoppgave for arbeidsgiveravgift/følgeskriv til lønns- og trekkoppgave (Skatteetatens RF-1025)
- melding til Aa-registeret (NAV 25-01.10)
- oppgave til lønnsstatistikk (Statistisk sentralbyrå RA-0500)

Alle som tidligere hadde plikt til å levere noen av disse oppgavene, må fra og med 2015 levere a-melding for hver måned, jf. a-opplysningsloven § 4 første ledd. Fristen er den 5. i måneden etter den måned opplysningene gjelder for, jf. a-opplysningsforskriften

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 2-1 første ledd. Hvis fristen for å levere a-melding faller på en lørdag, søndag eller annen helligdag, flyttes den til påfølgende virkedag, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 tredje ledd.

Om adgang til å bruke forenklet a-melding for opplysningspliktige som er fritatt fra plikt til å svare arbeidsgiveravgift i medhold av ftrl. § 23-2 sjette til åttende ledd, se pkt. 3.6.

Innrapportering av føderåd er unntatt fra kravet til månedlig rapportering. Dette kan innrapporteres én gang per år, se a-opplysningsloven § 4 annet ledd. Fristen er 5. januar det påfølgende året, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 annet ledd.

Nærmere informasjon om a-meldingen samt veiledninger finnes på www.altinn.no

Innrapportering av arbeidsgiveravgift er basert på egendeklarering, jf. ftrl. § 24-2 første ledd, og ligningsmyndighetene foretar derfor normalt ingen fastsetting av arbeidsgiveravgiften.

Om ordningen med terminoppgaver og årsoppgave for arbeidsgiveravgift som gjaldt til og med 2014, se Lignings-ABC 2014 og tidligere utgaver.

3.2 Identifisering av arbeidsgiver ved levering av A-meldingen

Arbeidsgiver skal i utgangspunktet bruke organisasjonsnummer fra enhetsregisteret som identifikasjon. Arbeidsgivere som ikke har organisasjonsnummer, skal benytte fødselsnummer eller D-nummer ved innsendingen. I tillegg skal den opplysningspliktiges navn oppgis. Se a-opplysningsforskriften § 1-2.

3.3 Angivelse av hvilken ordning det skal betales arbeidsgiveravgift etter

Det skal på a-meldingen angis hvilken ordning det skal betales arbeidsgiveravgift etter. De ulike ordningene er angitt ved følgende beregningskoder:

- generelle næringer
- helseforetakene og deler av statsforvaltningen
- sektorunntatte aktiviteter
- jord- og skogbruk, fiskeri etc.
- kun innberetning av forskuddstrekk
- godstransport på vei
- lønnstrekk for Svalbard.

Beregningskoden avhenger av hva slags virksomhet arbeidsgiveren faktisk driver, med unntak av " Lønnstrekk for Svalbard" som gjelder uavhengig av type virksomhet.

3.4 Spesielt om innrapportering av fribeløp for konsernselskaper

I sone Ia og for arbeidsgiver som faller inn under sektorunntakene gjelder det ordninger med fribeløp, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser», pkt. 4. Da det kun gjelder ett fribeløp per konsern, må det av innrapporteringen framgå hvordan dette fribeløpet fordeles innenfor konsernet. Nærmere om dette, se SKD 1/15 punkt 7.1.1.

3.5 Uriktig eller manglende innrapportering

Skattedirektoratet kan ilegge daglig løpende tvangsmulkt etter a-opplysningsloven § 10 når opplysningene ikke er levert innen fristen. Ved for sen rapportering ilegges gebyr etter a-opplysningsloven § 11. Leverer ikke arbeidsgiveren a-melding eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ligningsmyndighetene fastsette arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-3 annet ledd første punktum. Ligningslovens regler om saksbehandling i kapittel 9 og tilleggsskatt i kapittel 10 gjelder i slike tilfeller, jf. ftrl. § 24-3 annet ledd siste punktum.

3.6 Forenklet oppgjørsordning/a-melding i stedet for ordinær a-melding

Forenklet oppgjørsordning innebærer at ordinær a-melding ikke skal brukes. Innrapportering skal i slike tilfeller skje på forenklet a-melding, jf. a-opplysningsforskriften § 3-1 annet ledd. Forenklet oppgjørsordning kan brukes av privat arbeidsgiver som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utbetaler lønn som er trekkpliktig, men som er unntatt fra plikten til å svare arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 sjette, sjuende eller åttende ledd. Dette gjelder følgende ytelser:

- Lønn for privat barnepass utført i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret, eller har særlige behov for omsorg og pleie. Det er ingen beløpsgrense knyttet til slik lønnsutbetaling, se ftrl. § 23-2 sjette ledd.
- Lønnet arbeid i oppdragsgiverens private hjem og fritidsbolig når summen av slik lønn fra husholdningen i inntektsåret ikke overstiger kr 60 000, se ftrl. § 23-2 sjuende ledd. Overstiger utbetalt lønn kr 60 000 i løpet av året, inntrer plikten til å levere ordinær a-melding fra og med den måneden grensebeløpet overstiges. Arbeidsgiveravgift må i slike tilfeller etterberegnes for all lønnsutbetaling i året og betales ved første terminforfall etter at plikten til å levere ordinær a-melding inntrådte.
- Lønn og godtgjørelse utbetalt av veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon når årets totale ytelser ikke overstiger totalt kr 500 000 eller kr 50 000 pr. person, se ftrl. § 23-2 åttende ledd. Overstiger utbetalt lønn ett av grensebeløpene i løpet av året, inntrer plikten til å levere ordinær a-melding fra og med den måneden grensebeløpet overstiges. Arbeidsgiveravgift må i slike tilfeller etterberegnes for alle lønnsutbetalinger i året og betales ved første terminforfall etter at plikten til å levere ordinær a-melding inntrådte.

Fristen for å levere forenklet a-melding er første virkedag etter den enkelte utbetaling, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 femte ledd.

4 Betaling av arbeidsgiveravgift

4.1 Generelt

Ordningen med terminvis betaling av arbeidsgiveravgift er ikke endret ved ikrafttredelsen av a-opplysningsloven med forskrift. Arbeidsgiver skal av eget tiltak betale summen av avgiftsbeløpet for de to foregående månedene henholdsvis hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november, se sktbl. § 10-10 første ledd, jf. ftrl. § 24-2 første ledd, jf. sktbl. § 5-11 første ledd. Kontonummer, KID-nummer og beløp som skal betales vil stå i tilbakemeldingen som kommer kort tid etter at a-meldingen er levert. Har arbeidsgiveren levert flere meldinger i løpet av en kalendermåned vil siste tilbakemelding inneholde samlet betalingsinformasjon for hele måneden. KID-nummeret vil være det samme for de to månedene i terminen.

4.2 Minstegrense for betaling av arbeidsgiveravgift

Når samlet arbeidsgiveravgift i en termin utgjør under kr 100, pliktes den ikke innbetalt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1. Arbeidsgiver er imidlertid ikke fritatt fra å levere a-melding.

4.3 Hvor arbeidsgiveravgiften skal betales

4.3.1 Generelt

Arbeidsgiveravgiften skal betales til skatteoppkreveren for kommunen der hovedkontoret ligger. Arbeidsgiver som ikke har hovedkontor, skal betale arbeidsgiveravgiften til skatteoppkreveren for den kommune han hører hjemme (for personlige skattytere, normalt bostedskommunen), se sktbl. § 2-1 annet ledd.

Arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgiften til samme skatteoppkrever hele året. Flytter arbeidsgiver i løpet av året, er det forholdet på fristen for levering av a-meldingen for januar måned, dvs. normalt 5. februar som er avgjørende for hvor arbeidsgiveravgiften skal betales for alle terminene som gjelder dette året.

4.3.2 Fiske og fangstvirksomhet

Høvedsmann i fiske og fangstvirksomhet som på vegne av laget utbetaler lønn, betaler arbeidsgiveravgiften til den kommunen hvor han gir oppgjør for skattetrekk (normalt høvedsmannens skattekommune eller rederiselskapets kontorkommune).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.3.3 Utenlandsk arbeidsgiver

Utenlandsk arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommunen hvor han har hovedkontor for virksomheten i Norge, se skattebetalingsforskriften § 2-1-1 første ledd.

Utenlandsk arbeidsgiver som driver varig virksomhet bare i én kommune i Norge uten å ha hovedkontor her, skal betale arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommune hvor han driver varig virksomhet, se skattebetalingsforskriften § 2-1-1 annet ledd.

Utenlandsk arbeidsgiver som ikke har hovedkontor i Norge skal betale arbeidsgiveravgift til kommune 2312 Utland ved Skatt vest, Skatteoppkrever utland hvis arbeidsgiveren

– driver varig virksomhet i flere kommuner
– ikke driver varig virksomhet i noen kommune
– ikke driver noen virksomhet i Norge, eller
– bare driver virksomhet på den norske kontinentalsokkelen,

se skattebetalingsforskriften § 2-1-1 annet, tredje og fjerde ledd.

4.3.4 Staten

Deler av statsforvaltningen er unntatt fra å gi opplysninger om arbeidsgiveravgift i a-meldingen og betale arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren.

Om hvilke deler av statsforvaltningen og hvordan avgiftsoppgjøret skal foretas, se forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (ftrl.).

5 Søknad om ettergivelse/nedsettelse

Søknader om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av arbeidsgiveravgift av hensyn til skyldneren sendes skatteoppkreveren. Skatteoppkrever avgjør spørsmålet om lempning hvis søknaden kun gjelder renter og omkostninger og beløpet er inntil kr 50 000. For høyere beløp og hvis også hovedstol søkes lempet, avgjøres spørsmålet om lempning av skattekontoret etter innstilling fra skatteoppkrever, se SKD nr. 3/12 pkt. 2.

Om nedsettelse av arbeidsgiveravgift etter søknad når det er betalt tilsvarende avgift av samme lønn i utlandet, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 4.2.4.

Arbeidstøy mv.

– *Sktl. § 5-15 annet ledd.*
– *FSFIN § 5-15-6 tredje ledd.*
– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-7 og § 1-3-22 .*

1 Fradrag for kostnader til bekledning

1.1 Generelt

Kostnader til klær anses i utgangspunktet som private kostnader og er derfor som utgangspunkt ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 annet ledd. Dette gjelder selv om klærne brukes i yrket og selv om dette er den hovedsakelige bruk. Om unntak, se pkt. 1.3.

1.2 Arbeidstøy som er lite egnet til privat bruk

1.2.1 Generelt

Fradrag for kostnader til arbeidstøy til egen bruk gis for tøy som er lite egnet til privat bruk og som hovedsakelig benyttes i yrket. Dette omfatter

– uniform

– verne- og vareklær
– annen spesiell bekledning som hovedsakelig benyttes i yrket og som er lite egnet til vanlig privat bruk, for eksempel for musikere

Spørsmålet om antrekket skal anses som uniform må vurderes konkret hvor det bl.a. legges vekt på utforming, farge, hvor mange som bruker antrekket mv. Arbeidstøy med godt synlig logo som ikke uten videre kan fjernes og som bare brukes i arbeidet og er lite egnet til privatbruk, vil normalt bli ansett som uniform. Arbeidstøy som er pålagt brukt, er godtatt som uniform. Se for eksempel BFU 35/2007.

Verneklær omfatter spesielt arbeidstøy som ikke egner seg for privat bruk og som benyttes i yrker hvor vanlig tøy vil være utsatt for smuss eller sterk slitasje. Vareklær omfatter spesielt arbeidstøy som bl.a. benyttes av hygieniske årsaker, for eksempel innen helsetjenesten.

Fradrag gis til næringsdrivende og til arbeidstakere som ikke får særskilt godtgjørelse til dekning av kostnadene.

Fradrag gis for sjøhyre til fiskere, se emnet «Fiske».

1.2.2 Uniform til ansatte drosjesjåfører

Dersom ansatte drosjesjåfører holder egen uniform og ikke dokumenterer kostnadene, gis det fradrag med kr 2 600 per år, se takseringsreglene § 1-3-22. Forutsetningen er at drosjesjåføren faktisk bruker uniform. Fradrag kan gis med høyere beløp hvis kostnadene dokumenteres.

1.2.3 Vask mv.

Dersom vilkårene i pkt. 1.2.1 er oppfylt, gis det også fradrag for kostnader til rens, vask mv. av det aktuelle arbeidstøyet.

1.2.4 Minstefradrag

For lønnstakere går kostnader til anskaffelse og vask mv. av arbeidstøy inn i minstefradraget.

1.3 Klær som brukes i reklameøyemed, framvisning, etc.

Fradragsrett for kostnader til klær kan foreligge hvor hovedformålet med anskaffelsen er å skape skattepliktig inntekt og klærne har direkte betydning for den inntektsskapende aktivitet. Fradragsrett kan f.eks. foreligge for klesbloggere hvor aktiviteten går ut på å vise fram og omtale klær med hensikt å skaffe seg reklameinntekter mv. Tas klærne i bruk privat eller gis bort kan det være grunnlag for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2. Se nærmere SKD 31. januar 2014 i Utv. 2014/112.

2 Fritt arbeidstøy

2.1 Generelt

Fri uniform eller annet spesielt arbeidstøy som arbeidsgiver holder og som ville vært fradragsberettiget om arbeidstakeren hadde dekket det selv, jf. pkt. 1.1, regnes ikke som skattepliktig inntekt.

Yter arbeidsgiver annet fritt tøy, er fordelen skattepliktig for den ansatte som naturalytelse.

Skattepliktig fordel verdsettes til omsetningsverdien inkludert merverdiavgift.

Tøy som ytes fra arbeidsgiver til arbeidstaker kan likevel være en skattefri fordel etter reglene for gave, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

2.2 Innrapportering

Når skattyteren skal fordelsbeskattes for fritt arbeidstøy, plikter arbeidsgiver å innrapportere den skattepliktige fordel.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Godtgjørelse

3.1 Anskaffelse av arbeidstøy

Uniformsgodtgjørelse og annen godtgjørelse til dekning av kostnader til anskaffelse av arbeidstøy behandles etter «nettometoden» i den utstrekning kostnadene til å anskaffe tøyet er fradragsberettiget, jf. pkt. 1.1. Se for øvrig emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

For drosjesjåfører som ikke dokumenterer kostnadene til uniform, avregnes godtgjørelsen mot takseringsreglenes satser for fradrag, se ovenfor. Forutsetningen er at sjåføren faktisk bruker uniform.

Om uniformsgodtgjørelse i forsvaret, se emnet «Forsvarspersonell».

3.2 Smusstillegg

Smusstillegg ytes i en del tilfeller som kompensasjon for merkostnader til arbeidstøy samtidig som det skal være et visst vederlag for arbeid. Ved ligningen gis fradrag med 1/3 av beløpet, men i alminnelighet ikke med mer enn kr 2 415, se takseringsreglene § 1-2-7. Overskuddet fastsettes etter nettometoden og går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Hele smusstillegget skal i slike tilfeller innrapporteres.

4 Arbeidsgivers fradrag for arbeidstøy til bruk for ansatte

Arbeidsgivere har krav på fradrag for kostnader til klær som gis til eller brukes av ansatte.

Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet

– *Sktl. § 2-15, § 5-2, § 9-7, § 10-33, § 10-46, § 14-48,*
– *Endringslov 13. desember 2013 nr. 14 VIII (ikrafttredelsesbestemmelsen)*

1 Generelt

Fra og med 2014 ble arveavgiftsloven opphevet og det ble innført et kontinuitetsprinsipp ved arv og gave, jf. sktl. § 9-7. Kontinuitetsprinsippet går ut på at etterfølgeren skal overta arvelaters/givers skatteposisjoner. Disse reglene behandles her.

Reglene om kontinuitet gjelder fra og med inntektsåret 2014. Har dødsfallet skjedd eller er gaven ytet før 1. januar 2014, gjelder de tidligere reglene om fastsetting av inngangsverdi, skjermingsgrunnlag mv, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 14 VIII sjette ledd (ikrafttredelsesbestemmelsen). Disse reglene er behandlet i pkt. 5 og pkt. 6.

Ved utlodning og skifte av uskiftebo gjelder reglene om kontinuitet hvis lengstlevende er avgått ved døden 1. januar 2014 eller senere, selv om førstavdøde avgikk ved døden tidligere og selv om det som mottas er arv etter førstavdøde, jf. ikrafttredelsesbestemmelsen VIII sjette ledd tredje punktum.

For aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper er det særlige regler om kontinuitet i sktl. § 10-33 og § 10-46 jf. § 10-33, som har vært i kraft siden 2006. Sktl. § 9-7 om kontinuitet innebærer som utgangspunkt ingen endringer i disse reglene, se sktl. § 9-7 syvende ledd. Disse reglene er behandlet nedenfor. Virkningen av kontinuitet for aksjer og andeler er imidlertid noe endret som følge av opphevelsen av arveavgiftsloven. Reglene om kontinuitet for aksjer og andeler som er ervervet ved arv eller gave før 1. januar 2014 er behandlet i pkt. 7

For visse eiendeler som ble ervervet ved arv før 1992 gjelder det overgangsregler for fastsettelse av inngangsverdi. Disse reglene er behandlet i pkt. 8.

2 Dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere

2.1 Dødsbo, enearving og gjenlevende ektefellelsamboer i uskifte

2.1.1 Generelt

For dødsåret skal avdødes inntekt/underskudd frem til dødsfallet lignes sammen med dødsboet, enearving som har overtatt boet udelt eller gjenlevende ektefelle/samboer

som overtar i uskifte, jf. sktl. § 2-15. Sambeskatningsreglene medfører bl.a. at avdødes underskudd oppstått i dødsåret kan avregnes mot overskudd i dødsåret for dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer. Gjenlevende ektefelle kan etter disse reglene også i en viss utstrekning videreføre avdødes fremførbare underskudd. Om sambeskatning i dødsåret, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.2, pkt. 2.4.3 og pkt. 5. Reglene om sambeskatning gjelder ved siden av reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7.

For dødsbo og enearving som overtar boet udelt gjelder kontinuitetsprinsippet for alle skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd første punktum. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer som overtar i uskifte i den utstrekning boets eiendeler anses arvet, jf. sktl. § 9-7 første ledd annet punktum. Om hvor stor del som gjenlevende ektefelle og samboer anses å ha arvet, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.4.2. For den del som gjenlevende ikke anses å ha arvet foreligger det ikke noe nytt erverv, slik at skatteposisjonene videreføres også for denne del.

2.1.2 Skatteposisjoner som omfattes

For dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte gjelder det kontinuitet både for skatteposisjoner som knytter seg til formuesobjekter og skatteposisjoner som ikke knytter seg til formuesobjekter, uavhengig av om skatteposisjonene knytter seg til en virksomhet. Kontinuitet gjelder både for skattebegunstigende skatteposisjoner og skatteforpliktende skatteposisjoner.

Skatteposisjoner som knytter seg til et formuesobjekt og som overføres omfatter bl.a.:

- inngangsverdi
- eier- og brukstid for bolig- og fritidseiendom
- eiertid for jord- og skogbrukseiendom
- betinget skattefri gevinst etter sktl. § 14-71 om makeskifte med offentlig myndighet mv.

Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt og som overføres omfatter bl.a.:

- inntekter som er opptjent men ikke tidfestet
- fradragsberettigede kostnader som er pådratt men ikke tidfestet
- negativ beregnet personinntekt for eier av enkeltpersonforetak
- skjermingsgrunnlag for eier av enkeltpersonforetak
- fremførbart underskudd
- negativ saldo
- tom positiv saldo
- positiv og negativ gevinst- og tapskonto
- betingede skattefrie gevinster etter sktl. § 14-70 (ufrivillig realisasjon), § 14-72 (innløsning av festet tomt) og § 14-73 (ekspropriasjon av landbrukseiendom)

Kontinuitetsregelen medfører f.eks. at avdødes fremførbare underskudd kan videreføres av dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer eller enearving som har overtatt boet udelt, uavhengig av hvordan underskuddet har oppstått. For gjenlevende ektefelle i uskifte gjelder dette også uavhengig av formuesordningen.

Om skatteposisjoner som knytter seg til aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se pkt. 2.1.8.

2.1.3 Særlig om skatteposisjoner knyttet til avdødes virksomhet

Drev avdøde virksomhet, anses dødsfallet ikke i seg selv som noe opphør av virksomheten i forhold til sktl. § 9-7. Når virksomheten overtas av dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte anses det som en fortsettelse av den tidligere virksomheten. Det må likevel fastsettes en inntekt for avdøde frem til dødsfallstidspunktet som lignes sammen med gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, enearving eller dødsboet, jf. sktl. § 2-15 og «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.

Om personinntekt, se pkt. 2.1.7.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Hvis virksomheten ikke skal drives videre, må det vurderes i samsvar med de vanlige regler når virksomheten anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Normalt må det legges til grunn at virksomheten videreføres av enearving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller dødsboet i en avviklingsperiode.

2.1.4 Enearving som ikke overtar ansvar for gjelden

Hvis enearvingen ikke overtar ansvaret for gjelden, skal det foretas offentlig skifte, jf. skifteloven § 78. Det oppstår da et dødsbo som er eget skattesubjekt, og skatteposisjonene overtas av boet, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Om oppgjør av visse skatteposisjoner før dødsbo under offentlig skifte sluttes, se pkt. 2.1.10. Om videreføring av skatteposisjoner for arvingen etter at boet er sluttet, se pkt. 2.2.

2.1.5 Inntekter opptjent før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet

Inntekt som er opptjent før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet er skattepliktig for dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte når dødsfallet har funnet sted 1. januar 2014 eller senere, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Dette gjelder f.eks. lønn, feriepenger, pensjon mv. som tidfestes etter kontantprinsippet. Om personinntekt, se pkt. 2.1.7. I praksis skattlegges ikke pensjon for dødsmåneden, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 8.20.1.

Skatteplikten gjelder også for inntekter som tidfestes etter realisasjonsprinsippet, f.eks. realisasjon av en tomt hvor det er inngått avtale om salg før dødsfallet, men hvor eiendomsretten til tomten først går over etter dødsfallet, slik at gevinsten tidfestes etter dødsfallet.

2.1.6 Fradragsposter pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet

Fradragsposter som er pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet er fradragsberettiget for enearving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte og dødsbo, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

2.1.7 Personinntekt

Inntekt i form av lønn, pensjon mv. som er opptjent av avdøde, men som tidfestes etter dødsfallet, skal ikke anses som personinntekt verken for gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving som overtar boet udelt.

Drev avdøde virksomhet, skal det fastsettes et personinntektsgrunnlag for avdøde frem til dødsfallstidspunktet, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.8. Inntekt og kostnader som ikke er tidfestet før dødsfallet, inngår i personinntektsgrunnlaget for gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving. Overtas virksomheten av et dødsbo, kan det ikke beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes under bobehandlingen. Dødsboet skal likevel anses å overta skatteposisjonene knyttet til beregnet personinntekt fra avdøde. Dette gjelder f.eks. for inntekter og kostnader som er innvunnet/pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, gevinst- og tapskonto mv. Skatteposisjoner som ikke er gjort opp under bobehandlingen, skal videreføres av arvinger som overtar avdødes virksomhet på skifte, se pkt. 2.2.6. Skiftes det offentlig, skal visse skatteposisjoner gjøres opp før dødsboet sluttes, jf. sktl. § 14-48 og pkt. 2.1.10.

2.1.8 Aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper

For dødsbo, enearving som overtar boet udelt samt gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte gjelder kontinuitet for skatteposisjoner knyttet til aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, jf. sktl. § 10-33 første og annet ledd og § 10-46 jf. § 10-33.

Sktl. § 10-33 får anvendelse hvor både arvelater og arvingen faller inn under reglene om skjerming, jf. § 10-12, dvs. hvor disse er personlige skattytere som har alminnelig skatteplikt til Norge. Nærmere om utenlandsk arvelater/mottaker, se pkt. 9.2. For andeler i deltakerlignede selskaper er det et vilkår at både arvelater og mottaker er omfattet av deltakermodellen, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 2.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Hvis både arvelater og arving faller inn under reglene om skjerming/beskatning ved utdeling, kommer reglene til anvendelse selv om det i det konkrete tilfellet ikke er fastsatt noe skjermingsgrunnlag.

Kontinuitet gjelder for alle skatteposisjonene som knytter seg til de overdratte aksjene eller andelene. Foruten inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, gjelder dette ervervstidspunktet hvor dette får betydning for gevinstbeskatning av aksjer, jf. emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 4.

For andeler i deltakerlignede selskaper har ervervstidspunktet som regel ikke noen betydning. For deltakerlignet selskap som realiserer alminnelig gårdsbruk eller skogbruk vil eiertid etter sktl. § 9-13 første ledd være en skatteposisjon som omfattes av sktl. § 10-33. Se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 11.

Som ved andre former for overdragelse skal innbetalt kapital knyttet til aksjene eller andelene også videreføres i disse tilfellene.

2.1.9 Unntak for bolig-, fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Det er gjort unntak fra reglene om kontinuitet for bolig- og fritidsbolig samt alminnelig gårdsbruk og skogbruk når arvelater kunne realisert slik eiendom uten gevinstbeskatning på dødsfallstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Se også emnene: «Bolig – realisasjon», pkt. 1.3 og «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 3.

Hvis arvelateren oppfyller vilkårene for skattefrihet bare for en del av eiendommen, jf. f.eks. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b, gjelder unntaket fra kontinuitet bare for denne delen, jf. sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum.

For alminnelig gårdsbruk og skogbruk er det avgjørende om arvelateren på dødsfallstidspunktet oppfylte kravene til eiertid i sktl. § 9-13 første ledd. Det er ikke noe krav om at eiendommen må overtas av nærmeste arving etter loven.

For bolig- og fritidseiendom hvor kontinuitetsregelen ikke får anvendelse, skal inngangsverdien settes til antatt salgsverdi på ervervstidspunktet. Eiendommen anses som ervervet på dødsfallstidspunktet, for enearving og dødsbo. For gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte gjelder det samme i den utstrekning eiendommen anses arvet. Om dette se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.4.2. Dødsfallstidspunktet er avgjørende selv om det blir offentlig skifte. For alminnelig gårdsbruk eller skogbruk settes inngangsverdien til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi på dødsfallstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd fjerde punktum.

Skattyter som kan dokumentere eller sannsynliggjøre omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet, kan føre denne verdien opp i selvangivelsen for dødsfallsåret. Denne verdien legges til grunn ved en senere realisasjon, med mindre det kan påvises at verdien er uriktig. Verdien vil da kunne fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-1.

2.1.10 Oppgjør av skatteposisjoner for dødsbo under offentlig skifte

Før et dødsbo under offentlig skifte gjøres opp, skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt gevinstsaldo på gevinst og tapskonto føres til inntekt, jf. sktl. § 14-48 første ledd første punktum. Tilsvarende skal tapssaldo i saldogruppe a, c, d og j hvor tilhørende driftsmiddel er realisert (tom positiv saldo), føres til fradrag. Foreligger det driftsmidler på saldoen ved avslutningen av bobehandlingen, skal saldoen overtas av arving eller gjenlevende ektefelle som overtar formuesobjektet på skiftet, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum og pkt. 2.2.1.

Et dødsbo kan ikke ilegges personinntekt, heller ikke av inntektsføring etter sktl. § 14-48.

For øvrig skal oppgjør av skatteposisjonene på dødsboets hånd ikke foretas så langt slike skatteposisjoner overtas av arving etter reglene i sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum, se pkt. 2.2.5. Om personinntekt hvor skatteposisjonene overtas av arvingene, se pkt. 2.2.6.

Sktl. § 14-48 gjelder ikke for andre skatteposisjoner enn de som er nevnt. Den gjelder f.eks. ikke for fremførbart underskudd. Etter at boet er sluttet begrenses retten til å videreføre underskuddet av sktl. § 9-7 annet ledd, tredje og fjerde punktum, se pkt. 2.2.5

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Utlodning fra dødsbo

2.2.1 Generelt

Har dødsfallet skjedd 1. januar 2014 eller senere, vil dødsboet i følge sktl. § 9-7 første ledd ha overtatt avdødes skatteposisjoner, se pkt. 2.1.

I følge sktl. § 9-7 annet ledd gjelder kontinuitetsprinsippet ved utlodning/skifte av dødsbo. Som skifte av dødsbo anses både rent dødsboskifte og skifte mellom lengstlevende ektefelle/samboer og avdødes arvinger (sammensatt skifte). I tillegg gjelder regelen ved utlodning fra uskiftebo, også hvor førstavdøde avgikk ved døden før 1. januar 2014. Regelen gjelder utdeling både ved privat og offentlig skifte.

Som utlodning regnes også tilfeller hvor det på skiftet er betalt for formuesobjektet ved å løse ut medarvinger. Vedkommende arving skal videreføre inngangsverdien til dødsboet uavhengig av hva som er betalt for å løse ut medarvingen. Kjøp av formuesobjekt fra medarvinger etter at skiftet er gjennomført anses imidlertid som et ordinært erverv og en ordinær realisasjon.

Gjenlevende ektefelles/samboers overdragelse i levende live av formuesobjekter overtatt i uskifte, vil i utgangpunktet anses som en vanlig realisasjon, ev. gaveoverføring, selv om erverver var arving etter avdøde. For gaver og gavesalg gjelder det også kontinuitet. I noen tilfeller vil en imidlertid stå overfor et helt eller delvis skifte etter førstavdøde. Dette vil for eksempel være tilfelle når et særkullsbarn etter avdøde trekker tilbake samtykke til gjenlevende om å sitte i uskifte, eller på annen måte får overført sin arv etter førstavdøde. I så fall gjelder sktl. § 9-7 annet ledd.

2.2.2 Skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekt

For den som erverver et formuesobjekt på skifte av dødsbo, gjelder kontinuitetsprinsippet for inngangsverdier og skatteposisjoner som knytter seg til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum. Om skatteposisjoner som knytter seg til et formuesobjekt, se pkt. 2.1.2. Kontinuitetsregelen gjelder både for slektsarvinger og testamentsarvinger samt for gjenlevende ektefelle/samboer.

2.2.3 Skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt – særlig om sammensatt skifte og utlodning fra uskiftebo

Er førstavdøde avgått ved døden 1. januar 2014 eller senere, vil boet/gjenlevende ektefelle/samboer ha overtatt avdødes skatteposisjoner fullt ut, i den utstrekning eiendelene anses arvet, jf. sktl. § 9-7 første ledd. For den delen som ikke er arvet vil gjenlevende ha sine egne skatteposisjoner. Disse skatteposisjonene overtas av den som får utlagt formuesobjektet på skiftet. Ved utlodning fra uskiftebo og ved sammensatt skifte hvor førstavdøde er avgått ved døden før 1. januar 2014, må det tas stilling hva som er inngangsverdien og ev. andre skatteposisjoner som knytter seg til de formuesobjekter som inngår i boet. For formuesobjekter som lengstlevende har ervervet etter førstavdødes død, skal lengstlevendes skatteposisjoner videreføres på vanlig måte. For formuesobjekter som opprinnelig er ervervet før førstavdødes død, må det tas stilling til om formuesobjektet opprinnelig helt eller delvis anses ervervet av lengstlevende, eller om det anses arvet fra førstavdøde. For samboere må det tas stilling til det privatrettslige eierforholdet før førstavdødes død, da dette vil være avgjørende for om formuesobjektet skal anses arvet. For ektefeller vil den skatteposisjon som arvingen skal overta, avhenge av hva slags formuesordning ektefellene hadde. Om de skatterettslige eierposisjonene for ektefellene, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.4.2.

For formuesobjekter som var lengstlevende ektefelles særeie, vil opprinnelig kostpris danne grunnlag for gjenlevendes inngangsverdi som så skal videreføres av arvingen. Tilsvarende gjelder for den halvparten av felleseiet som tilsvarer lengstlevendes boslodd.

For formuesobjekter som lengstlevende ektefelle anses å ha ervervet fra førstavdøde, skal omsetningsverdien ved førstavdødes død anses som lengstlevendes inngangsverdi, som så skal overtas av arvingen. Dette gjelder for formuesobjekter som var førstavdødes særeie samt halvparten av verdien av formuesobjekter som inngikk i felleseiet. Siden gjenlevende ikke hadde plikt til å svare arveavgift, vil det ikke være noe

arveavgiftsgrunnlag som setter grenser for gjenlevendes inngangsverdi. Inngangsverdien, som skal utgjøre omsetningsverdien ved førstavdødes død, må da fastsettes skjønnsmessig.

Disse reglene gjelder også for formuesobjekter i ektefellenes felles bedrift, uavhengig av hvem som anses som hovedutøver av virksomheten.

For formuesobjekter som gjenlevende samboer anses å ha arvet fra førstavdøde, skal omsetningsverdien ved førstavdødes død anses som lengstlevendes inngangsverdi som så skal overtas av arvingen/dødsboet. For formuesobjekter som var sameie, gjelder det samme for førstavdødes andel. For formuesobjekter, ev. sameieandel som tilhørte lengstlevende, vil opprinnelig kostpris utgjøre lengstlevendes inngangsverdi som så skal overtas av arvingen.

Spørsmålet om når formuesobjektet anses ervervet har både betydning for hvilken inngangsverdi som skal videreføres av arvingene og hvilken inngangsverdi som skal legges til grunn ved realisasjon fra boet eller gjenlevende ektefelle. Spørsmålet har også betydning for andre skatteposisjoner. I forhold til eier- og botid for bolig- og fritidseiendom så godskrives ektefellene hverandres eier- og botid, slik at det i den relasjon ikke har noen betydning når ervervet anses å ha skjedd. Se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 9. Det samme gjelder eiertid for landbrukseiendom, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 7.3. For samboere skjer det ikke noen slik identifikasjon. Både for ektefeller og samboere kan spørsmålet få betydning for adgangen til oppregulering av inngangsverdien på visse objekter arvet før 1. januar 1992 i henhold til sktl. § 9-8 jf. FSFIN § 9-8, se pkt. 8.

2.2.4 Aksjer og andeler

Kontinuitet gjelder også for inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og andre skatteposisjoner som knytter seg til aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, jf. sktl. § 10-33 annet ledd tredje punktum og § 10-46 jf. § 10-33. Nærmere om hvilke skatteposisjoner dette gjelder, se pkt. 2.1.8.

Sktl. § 10-33 og § 10-47, jf. § 10-33, får anvendelse hvor både arvelater og arvingen faller inn under reglene om skjerming, jf. § 10-12, se nærmere pkt. 9.2.

2.2.5 Skatteposisjoner i virksomhet som ikke er knyttet til et formuesobjekt

For skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, gjelder kontinuitetsprinsippet i den grad skatteposisjonen knytter seg til virksomhet som overtas etter avdøde, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Overtas virksomheten, foreligger det rett og plikt til å overta samtlige skatteposisjoner som knytter seg til denne virksomheten. Dette gjelder både begunstigende og forpliktende skatteposisjoner.

Skatteposisjoner i virksomhet som ikke knytter seg til et formuesobjekt omfatter f.eks. virksomhetsinntekt som er opptjent før dødsfallet men som tidfestes etter dødsfallet. Dette kan gjelde gevinst ved realisasjon av driftsmidler, varesalg mv., hvor det er inngått avtale om salg før dødsfallet, mens oppfyllelse skjer etter dødsfallet. Tilsvarende gjelder for fradragsposter. Se for øvrig pkt. 2.1.2 om eksempler på skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt.

Hvis virksomheten overtas skal skatteposisjonene videreføres, selv om arvingen/gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte nedlegger virksomheten kort tid etter overtakelsen. Skatteposisjonene skal derimot ikke uten videre videreføres hvis virksomheten avsluttes under bobehandlingen og må anses opphørt og ikke drives videre etter at bobehandlingen er avsluttet. Spørsmålet om videreføring av skatteposisjonen må avgjøres etter sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum, se pkt. 3.3. Før dødsbo under offentlig skifte sluttes skal visse skatteposisjoner gjøres opp, jf. sktl. § 14-48 første ledd og pkt. 2.1.10. Skatteposisjoner som ikke gjøres opp etter denne bestemmelsen og som heller ikke overtas av arvingene etter § 9-7 annet ledd fjerde punktum, faller bort.

Årets underskudd og fremførbart underskudd fra tidligere år som er knyttet til virksomhet, kan bare videreføres av arving hvis vedkommende overtar ansvar for hele avdødes gjeld knyttet til den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum. Ansvaret for avdødes gjeld anses overtatt av skattyter når denne overfor tingretten

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

har avgitt erklæring om å påta seg ansvaret for avdødes forpliktelser, se skifteloven § 78 første ledd. Det er ikke noe vilkår at avdøde faktisk hadde gjeld eller andre forpliktelser. For andre skatteposisjoner i virksomhet enn underskudd, er det ikke noe vilkår for videreføring av skatteposisjonen at skattyter overtar ansvaret for gjelden.

Kravet om å overta gjelden for å kunne videreføre underskuddet gjelder bare for arvinger. For gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte er det ikke noe krav at vedkommende overtar ansvaret for gjelden. Er det flere som overtar avdødes virksomhet, skal skatteposisjoner som knyttet seg til avdødes virksomhet overtas i et forhold som svarer til den ideelle andel av den virksomhet som overtas, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Kan det påvises at en skatteposisjon er knyttet til en bestemt del av en virksomhet, skal skatteposisjonen overtas av den som overtar denne delen av virksomheten.

2.2.6 Personinntekt

Avdødes skatteposisjoner knyttet til beregnet personinntekt skal være overtatt av dødsboet, selv om dødsboet ikke skal svare personinntekt, se pkt. 2.1.7. Om oppgjør av visse skatteposisjoner før dødsbo under offentlig skifte gjøres opp, se pkt. 2.1.10.

Skatteposisjoner som ikke er gjort opp ved avslutningen av skiftet, videreføres av den som overtar den virksomheten som inntekten knytter seg til, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Dette kan f.eks. gjelde inntekter og kostnader som tidfestes etter at bobehandlingen er avsluttet, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, gevinst- og tapskonto mv.,

Ved overtakelse av virksomhet skal det beregnes personinntekt for arvingene fra og med tidspunktet for overtakelsen av virksomheten.

2.2.7 Skatteposisjoner som verken knytter seg til formuesobjekt eller til en virksomhet

Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, og som heller ikke knytter seg til en virksomhet som overtas av loddeieren, skal videreføres hvis loddeieren overtar ansvaret for avdødes gjeld, jf. sktl. § 9-7 annet ledd siste punktum. Loddeierne skal overta en forholdsmessig andel av hver skatteposisjon, svarende til deres andel i boet når de overtar ansvaret for gjelden. Skattyter skal ev. overta både skatteforpliktende skatteposisjoner og skattebegunstigende skatteposisjoner. Hvis bare enkelte av loddeierne overtar ansvaret for gjelden, skal skatteposisjonen videreføres i samme utstrekning som de overtar ansvaret for gjelden. Ansvaret for avdødes gjeld anses overtatt av skattyter når denne overfor tingretten har avgitt erklæring om å påta seg ansvaret for avdødes forpliktelser, se skifteloven § 78 første ledd. Det er ikke noe vilkår at avdøde faktisk hadde gjeld eller andre forpliktelser.

En skatteposisjon kan f.eks. være lønnsinntekt mv. som er opptjent før dødsfallet men som tidfestes etter at dødsboet er sluttet. Er lønnen tidfestet før dødsfallet, skattlegges den hos avdøde, jf. emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.1 Se for øvrig pkt. 2.1.2 om eksempler på skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt.

Regelen er her den samme for underskudd og andre skatteposisjoner.

Før et dødsbo under offentlig skifte sluttes, skal visse skatteposisjoner gjøres opp, jf. sktl. § 14-48 første ledd og pkt. 2.1.10. Skatteposisjoner som ikke gjøres opp etter denne bestemmelsen og som heller ikke videreføres av loddeieren etter reglene ovenfor, faller bort.

2.2.8 Unntak for bolig-, fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Unntaket fra kontinuitet i sktl. § 9-7 femte ledd for bolig- og fritidsbolig samt alminnelig gårdsbruk og skogbruk som nevnt i pkt. 2.1.9, gjelder også ved utlodning fra dødsbo. Det er omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet som er avgjørende ved fastsettingen av inngangsverdien.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Gave som er ytet 1. januar 2014 eller senere

3.1 Skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekt

3.1.1 Generelt

Den som erverver et formuesobjekt ved gave, skal overta inngangsverdier og andre skatteposisjoner som knytter seg til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Om eksempler på skatteposisjoner som knytter seg til et formuesobjekt, se pkt. 2.1.2. Kontinuitet gjelder også ved gavesalg. Om kjøpers inngangsverdi ved gavesalg, se pkt. 4.4. Overdrageren kan i visse slike tilfeller velge å unnlate inntektsoppgjør, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd og pkt. 4.2.

Det er uten betydning hva slags slektskapsforhold/relasjon det er mellom giveren og gavemottakeren. En gaveoverføring/gavesalg kan også skje til et aksjeselskap som eies av personer som giver/selger ønsker å berike, se BFU 25/2014, hvor en far gjennomførte et gavesalg av aksjer til sønnens aksjeselskap.

3.1.2 Fradrag for tap når formuesobjekt i virksomhet gis bort

I virksomhet kan det i gavetilfellene være aktuelt med fradragsrett for tap hvis omsetningsverdien ved gaveoverføringen er lavere enn inngangsverdien, jf. sktl. § 6-2 annet ledd, og emnet «Tap», pkt. 2.1. Det tapet som giveren får fradrag for skal i slike tilfeller redusere den inngangsverdien mottakeren overtar.

Eksempel:
A har en tomt som er benyttet i virksomheten med inngangsverdi på kr 1 000 000 som gis bort til datteren B. På gavetidspunktet har tomten en omsetningsverdi på kr 800 000. A har i dette tilfellet rett til fradrag for tapet på kr 200 000, jf. sktl § 6-2 annet ledd. Tapet reduserer inngangsverdien som overtas av datteren, som dermed blir kr 800 000.

3.1.3 Gave fra gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte

Som gave anses som utgangspunkt gaver fra gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte. Utdeling som ledd i utlodning fra uskifteboet anses imidlertid som utdeling fra dødsbo etter § 9-7 annet ledd, se pkt. 2.2.1.

3.1.4 Aksjer og andeler

Gavemottaker som erverver aksjer eller andeler i deltakerlignede selskaper skal også overta inngangsverdi og skatteposisjoner som knytter seg til aksjene eller andelene, jf. sktl. § 10-33 første ledd og § 10-46 jf. § 10-33. Nærmere om hvilke skatteposisjoner dette er, se pkt. 2.1.2. Forutsetningen er at både giver og gavemottaker faller inn under aksjonærmodellen/deltakermodellen.

Hvis giver og/eller mottaker ikke faller inn under aksjonærmodellen eller deltakermodellen, gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7. Dette gjelder f.eks. hvis gaven gis til et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap som eies eller kontrolleres av personer som giveren ønsker å berike.

3.1.5 Omkostninger knyttet til gavemottakerens erverv

Omkostninger som gavemottakeren pådrar seg for å erverve eiendelen, kan tillegges inngangsverdien. Dette gjelder f.eks. dokumentavgift og tinglysingsgebyr for fast eiendom. Vedrører ikke kostnadene bestemte formuesobjekter, fordeles de forholdsmessig. Se også emnet «Transaksjonskostnader mv.».

3.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til et formuesobjekt

3.2.1 Generelt

Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, skal overtas av gavemottakeren hvis skatteposisjonen er knyttet til en virksomhet som gavemottakeren overtar, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum.

Om eksempler på skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, se pkt. 2.1.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Hvis virksomheten overtas skal skatteposisjonene videreføres. Dette gjelder selv om erververen nedlegger virksomheten kort tid etter overtakelsen. Bestemmelsen gjelder derimot ikke hvis virksomheten ikke drives videre etter gaveoverføringen.

Er det flere som overtar giverens virksomhet, skal skatteposisjonen overtas i et forhold som svarer til den ideelle andel av den virksomhet som overtas. Kan det påvises at en skatteposisjon er knyttet til en bestemt del av en virksomhet, skal skatteposisjonen overtas av den som overtar denne delen av virksomheten.

Årets underskudd og fremførbart underskudd fra tidligere år som er knyttet til virksomhet, kan bare videreføres av gavemottakeren hvis vedkommende overtar ansvar for hele givers gjeld i den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd tredje punktum. Ansvaret for avdødes gjeld anses overtatt av skattyter når denne overfor tingretten har avgitt erklæring om å påta seg ansvaret for avdødes forpliktelser, se skifteloven § 78 første ledd. Det er ikke noe vilkår at avdøde faktisk hadde gjeld eller andre forpliktelser. Det er årets underskudd og fremførbart underskudd i virksomheten etter at overdrager selv har benyttet underskuddet mot andre inntekter som skal videreføres.

For andre skatteposisjoner i virksomhet enn underskudd, er det ikke noe vilkår for videreføring av skatteposisjonen at skattyter overtar ansvaret for gjelden.

3.2.2 Særlig om beregnet personinntekt

Ved overdragelse av virksomhet ved gave/gavesalg, skal det fastsettes personinntektsgrunnlag for giveren frem til overdragelse, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.8. Virksomhetsinntekt som er opptjent før overdragelsen men som tidfestes etter at overdragelsen er gjennomført, inngår i personinntektsgrunnlaget for den/de som overtar den virksomheten som inntekten knytter seg til. Tilsvarende gjelder for kostnader som var pådratt før overdragelsen men som tidfestes etterpå.

Om beregning av personinntekt se for øvrig «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

3.3 Skatteposisjoner som verken knytter seg til et formuesobjekt eller til en virksomhet

Skatteposisjoner som ikke er knyttet til et formuesobjekt og heller ikke til en virksomhet, kan ikke overtas av en gavemottaker. Dette gjelder f.eks. fremførbart underskudd utenfor virksomhet, gevinst- og tapskonto som skriver seg fra en aktivitet som har vært for liten til å bli ansett som virksomhet eller en virksomhet som giveren har lagt ned mv. Slike skatteposisjoner videreføres av giveren i samsvar med de regler som gjelder for den aktuelle skatteposisjonen. Hvis skatteposisjonen er i behold ved giverens død kan skatteposisjonen gå over på arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller dødsbo i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor.

3.4 Unntak for bolig-, fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Unntaket fra kontinuitet for bolig- og fritidsbolig samt alminnelig gårdsbruk og skogbruk som nevnt i pkt. 2.1.9 gjelder også ved gaveoverføring. Inngangsverdien settes til omsetningsverdien på ervervstidspunktet, dvs. på det tidspunkt gavemottakeren ble eier av formuesobjektet, se emnet «Eierbegrepet». For alminnelig gårdsbruk og skogbruk settes inngangsverdien til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum.

3.5 Unntak fra reglene om uttaksbeskatning

Gaveoverføringer omfattes i utgangspunktet av reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 5-2. Reglene om uttaksbeskatning gjelder imidlertid ikke hvor gavemottakeren er arveberettiget etter arveloven kap. 1 eller 2 (arv på grunnlag av slektskap eller ekteskap) og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. Det er ikke noe krav om at vedkommende er nærmeste arving. I disse tilfellene skal ikke giver uttaksbeskattes. Til gjengjeld overtar gavemottaker givers skattemessige verdi

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

på gavegjenstandene. Se nærmere emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.5.4.

Gjelder uttaket enkeltstående formuesgjenstand eller overdragelsen skjer til andre enn arveberettigede, vil vilkårene for uttaksbeskatning i utgangspunktet være oppfylt.

Foretas det uttaksbeskatning, skal mottakerens inngangsverdi settes lik den utgangsverdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen av giver, dvs. omsetningsverdien av gavegjenstanden, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd annet punktum.

4 Gavesalg foretatt 1. januar 2014 eller senere

4.1 Generelt

Reglene om kontinuitet som nevnt i pkt. 3 gjelder som utgangspunkt også ved gavesalg. Overdragelse av et formuesobjekt ved gavesalg anses imidlertid som realisasjon, og det skal som utgangspunkt foretas gevinst- og tapsoppgjør på vanlig måte, basert på det faktiske vederlag. Som vederlag anses bl.a. overtakelse av overdragerens gjeld.

Hvis vederlaget er lavere enn inngangsverdien, gis det fradrag for tap hvis også omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien. Tapet vil i så fall utgjøre differansen mellom omsetningsverdien og inngangsverdien. Det gis ikke fradrag for tap som skyldes gaveelementet, se nærmere emnet «Tap», pkt. 4. Om fastsetting av mottakers inngangsverdi, se pkt. 4.4.

For skatteposisjoner som ikke knytter seg til noe formuesobjekt, gjelder reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd, jf. pkt. 3.2 og pkt. 3.3.

Ved overdragelse av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper gjelder det kontinuitet, jf. pkt. 4.5.

4.2 Unnlatt inntektsoppgjør

Ved overdragelse av formuesobjekter i virksomhet mot delvis vederlag (gavesalg) til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 eller 2, kan overdrager velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la mottakeren overta skatteposisjonene knyttet til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Unnlatt inntektsoppgjør er betinget av at mottakeren overtar hele eller deler av overdragerens virksomhet. I disse tilfellene vil det heller ikke være grunnlag for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd og pkt. 4.3.

Velger overdrager å unnlate inntektsoppgjør, må dette gjelde for alle formuesobjekter i virksomhet som overdras samlet og hvor det i utgangspunktet skal foretas et inntektsoppgjør. Overdras alminnelig gårdsbruk eller skogbruk ved gavesalg sammen med andre eiendeler og gevinsten for jord- og skogbrukseiendommen er skattefri etter sktl. § 9-13, gjelder det diskontinuitet for den faste eiendommen etter sktl. § 9-7 femte ledd, se pkt. 2.1.9.

Slikt unnlatt inntektsoppgjør gjelder ikke for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se pkt. 4.5.

4.3 Unntak fra reglene om uttaksbeskatning

Gavesalg omfattes i utgangspunktet av reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 5-2. Reglene om uttaksbeskatning gjelder imidlertid ikke hvor mottakeren er arveberettiget etter arveloven kap. 1 eller 2 (arv på grunnlag av slektskap eller ekteskap) og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. Det er ikke noe krav om at vedkommende er nærmeste arving etter loven. Unntak fra uttaksbeskatning gjelder hvor overdrager kan velge overdragelse til kontinuitet etter sktl. § 9-7 sjette ledd, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) pkt. 5.3.2 s. 46. Gjelder uttaket enkeltstående formuesgjenstand hvor kostprisen har kommet til fradrag ved ligningen og overdragelsen skjer til andre enn arveberettigede, vil vilkårene for uttaksbeskatning i utgangspunktet være oppfylt. Se nærmere emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.5.4.

4.4 Inngangsverdi ved gavesalg

Ved gavesalg er utgangspunktet at erververen skal videreføre overdragers inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Får overdrageren en gevinst fordi

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

vederlaget er høyere enn inngangsverdien, skal gevinsten tillegges den inngangsverdien erververen trer inn i. Får overdrageren fradrag for tap fordi omsetningsverdien er lavere enn inngangverdien, se pkt. 4.1, skal tapet redusere den inngangsverdien erververen trer inn i jf. sktl. § 9-7 sjette ledd annet og tredje punktum. Dette forhindrer at den samme gevinsten blir skattlagt to ganger, og at tap ikke kommer til fradrag to ganger. Reglene tilsvarer de regler som gjelder for gavesalg av aksjer og selskapsandeler etter sktl. § 10-33 tredje ledd, se pkt. 4.5.

Eksempel 1:

Er overdragers inngangsverdi 100, omsetningsverdien ved gavesalget 250 og salgssummen er 150, vil overdrager bli skattlagt for en gevinst på 50.

Overdragers gevinst på 50 skal imidlertid legges til inngangsverdien slik at erverver får en inngangsverdi på 150 og overtar en latent gevinst på 100. Verdistigningen skattlegges således bare en gang.

En tilsvarende korrigering skal foretas når overdrager får tapsfradrag ved gavesalg. Tapsfradrag er bare aktuelt når omsetningsverdien er lavere enn overdragers inngangsverdi.

Eksempel 2:

Overdragers inngangsverdi på gjenstanden er 500, og omsetningsverdien har sunket til 400 på gavesalgstidspunktet. Overdrager selger gjenstanden til erverver for 250. Overdrager kan ikke kreve fradrag for gaveelementet på 150 (400 – 250), men kan kreve fradrag for sitt reelle tap som er 100 (differansen mellom inngangsverdien (500) og omsetningsverdien (400)).

Det skal her foretas en reduksjon i den inngangsverdi erververen overtar. I eksemplet over vil erververen overta overdragers inngangsverdi på 500, fratrukket tapet på 100 som overdrager får fradrag for.

Velger overdrager å unnlate inntektsoppgjør, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd, må erververen videreføre overdragers skatteposisjoner knyttet til de overdratte eiendelene, i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor. Inngangsverdien kan ikke oppskrives med det vederlaget som betales, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1, pkt. 5.3.2 s. 47 («Overdragelse mot delvis vederlag»). Blir overdrageren uttaksbeskattet i forbindelse med gavesalget, utgjør inngangsverdien den verdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd annet punktum.

Aktiveringsberettigede omkostninger ved ervervet, f.eks. dokumentavgift, tinglysingsgebyr mv. tillegges inngangsverdien, se pkt. 3.1.5.

4.5 Aksjer og andeler i deltakerlignet selskap overdratt ved gavesalg

For aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper som overdras ved gavesalg, gjelder reglene om kontinuitet i § 10-33 og § 10-46 jf. § 10-33. Erververen skal i utgangspunktet tre inn i overdragerens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og andre skatteposisjoner. Se nærmere pkt. 2.1.6 om hvilke skatteposisjoner dette er. Reglene får anvendelse hvor både overdrager og erverver omfattes av aksjonærmodellen eller reglene om utdeling fra deltakerlignet selskap. Om et tilfelle hvor en far gjennomførte et gavesalg av aksjer til sønnens aksjeselskap, se BFU 25/2014 (Det var heller ikke grunnlag for å beskatte faren for gaveelementet ved gavesalget ved anvendelse av sktl. § 13-1).

Det skal imidlertid også beregnes gevinst eller tap på overdragerens hånd, basert på den fastsatte pris. Hvis det oppstår en gevinst på overdragerens hånd, skal denne gevinsten legges til den inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som erververen skal tre inn i, jf. sktl. § 10-33 tredje ledd. På tilsvarende måte skal et fradragsberettiget tap hos overdrageren redusere inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget hos erververen, jf. sktl. § 10-33 tredje ledd annet punktum.

Eksemplene nedenfor skal illustrere hvilken effekt skattepliktig gevinst/tap hos overdrager får på erververs skatteposisjoner, jf. sktl. § 10-33 tredje ledd. Eksemplene er avgrenset til å gjelde inngangsverdien.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel 1
Per eier en aksjefondsandel som per 1. januar har en inngangsverdi på kr 500. I mai selger han andelen til sin bror Lars for kr 600. Omsetningsverdien på dette tidspunktet er kr 800.

Etter reglene om kontinuitet skal Lars i utgangspunktet videreføre Per sin inngangsverdi på andelen, dvs. kr 500.

Per vil imidlertid her bli skattlagt for en gevinst på kr 100 (kr 600 – kr 500). For å unngå at denne gevinsten blir skattlagt to ganger skal kr 100 legges til Lars sin inngangsverdi som da blir kr 500 + kr 100 = kr 600.

Eksempel 2
Per eier en aksjefondsandel som per 1. januar har en inngangsverdi på kr 500. I august selger han aksjefondsandelen til sin søster Grete for kr 250. Omsetningsverdien på dette tidspunktet er 400.

Etter reglene om kontinuitet skal Grete i utgangspunktet videreføre Per sin inngangsverdi på andelen, dvs. kr 500.

Per vil imidlertid her kunne kreve fradrag for sitt tap som er differansen mellom omsetningsverdien (kr 400) og inngangsverdien (kr 500), dvs. kr 100. For at dette tapet ikke skal komme til fradrag to ganger skal dette fradraget trekkes fra Grete sin inngangsverdi som da blir kr 500 – kr 100 = kr 400.

Blir skjermingsgrunnlaget etter dette lavere enn vederlaget, settes likevel skjermingsgrunnlaget lik vederlaget jf. sktl. § 10-33 tredje ledd tredje punktum. Dette kan være tilfelle for aksjer, hvor overdragers inngangsverdi er basert på takstverdi etter overgangsreglene til skattereformen av 1992, mens det ikke er adgang til å benytte takstverdien ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 77 kap. XIX overgangsregler om skjermingsgrunnlag og inngangsverdi femte avsnitt.

Eksempel 3
Per fikk ved overgangen til skattereformen av 1992 taksert sine aksjer per 1. januar 1992 til kr 500, som også utgjør inngangsverdien per 1. januar. Skjermingsgrunnlaget per 1. januar utgjør imidlertid bare kr 200. Han selger sine aksjer til sønnen Peder for kr 700, mens aksjenes omsetningsverdi utgjør kr 1 000. Per skal da skattlegges for en gevinst på kr 200, som legges til Peders inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Peders inngangsverdi blir da kr 700, mens skjermingsgrunnlaget som utgangspunkt utgjør kr 400 (summen av skjermingsgrunnlag per 1. januar kr 200 og gevinst kr 200). Skjermingsgrunnlaget settes i dette tilfellet lik vederlaget, dvs. kr 700.

5 Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014

5.1 Generelt

For formuesobjekter som er ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, skal omsetningsverdien som utgangspunkt legges til grunn som inngangsverdi/skjermingsgrunnlag. Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag kan imidlertid ved senere inntektsoppgjør – herunder ved beregning av avskrivning eller ved realisasjon – ikke settes høyere enn til det beløp som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt.

Om inngangsverdien og andre skatteposisjoner knyttet til aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se pkt. 7

5.2 Arvinger

5.2.1 Generelt

Arvingens inngangsverdi for et formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014 settes i utgangspunktet til omsetningsverdien ved dødsfallet,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

se HRD i Utv. 1960/366 (Rt. 1960/782). Dette gjelder både ved offentlig og privat skifte.

Verdien for det enkelte formuesobjekt kan ikke settes høyere enn den bruttoverdi som ble lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt. For eiendeler som ikke var arveavgiftspliktige i Norge gjelder ikke denne begrensningen. Begrensningen gjelder selv om arveavgiften ble beregnet av verdien på et senere tidspunkt enn dødsfallet, og verdien da er lavere enn verdien på dødsfallstidspunktet.

Var omsetningsverdien på tidspunktet for dødsfallet lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, er det omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet som skal legges til grunn som inngangsverdi. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor rådigheten i forhold til arveavgiftsreglene ble ansett å gå over på et senere tidspunkt enn det skattemessige ervervstidspunkt, se for eksempel HRD i Utv. 1959/154 (Rt. 1957/1087). (Dommen gjaldt spørsmålet om arveforskudd skulle bedømmes etter reglene om arv eller gave. Differansen mellom arveavgiftsgrunnlaget og inngangsverdien inngikk både i gevinstbeskatningen og i arveavgiftsgrunnlaget. Høyesterett kom til at gavereglene skulle anvendes selv om disse ville lede til en viss dobbeltbeskatning.) Se også URD 16. oktober 2008 (Bergen tingrett) i Utv. 2009/269.

Arveavgiftsgrunnlaget skal benyttes som maksimumsbeløp for inngangsverdi selv om det på grunn av bestemmelsene om arveavgiftsfrihet opp til visse beløp ikke er fastsatt arveavgift. Arveavgiftsgrunnlaget er også maksimumsbeløpet for aksjer og andeler som omfattes av reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 10-33 og sktl. § 10-46 jf. § 10-33, se pkt. 7.

I tillegg til omsetningsverdien/arveavgiftsgrunnlaget skal omkostninger ved ervervet, som f.eks. tinglysningsgebyr og dokumentavgift, tillegges inngangsverdien.

Om inngangsverdi ved arveforskudd (gave), se pkt. 7

5.2.2 Utdeling fra uskiftebo

Når gjenlevende ektefelle/samboer sitter i uskiftebo og førsteavdødes midler skiftes på et senere tidspunkt, men før 1. januar 2014, skal omsetningsverdien på skiftetidspunktet, begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, legges til grunn som inngangsverdi for arvingene. Om gjenlevende ektefelles/samboers inngangsverdi ved senere skifte, se pkt. 6 og pkt. 8.2.

Har førstavdøde avgått ved døden før 1. januar 2014 og gjenlevende sitter i uskifte ved årsskiftet 2013/2014, skal det ikke svares arveavgift ved det senere skiftet, jf. opphevelsesloven I bokstav b. Erververen skal da overta lengstlevendes inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Se pkt. 2.2.3.

5.2.3 Erverv fra medarvinger

Begrensningen som ligger i arveavgiftsgrunnlaget gjelder også de objekter som helt eller delvis måtte være ervervet ved utløsning av medarvinger på skifte når dødsfallet har funnet sted før 1. januar 2014 og uavhengig av om ervervet skjer etter dette tidspunkt.

Erverv fra medarvinger etter utlodningen anses som en ordinær realisasjon og et ordinært erverv. Den virkelige kjøpesum legges til grunn som inngangsverdi for kjøper.

5.2.4 Åsetesavslag

Har skattyter overtatt en eiendom til åsetestakst, settes inngangsverdien til det fulle arveavgiftsgrunnlag før åsetesavslaget, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 433 Avd. I (Utv. 1968/293).

5.2.5 Flere objekter inngår i arveavgiftsgrunnlaget

Inngår flere objekter i arveavgiftsgrunnlaget, settes maksimal inngangsverdi for formuesobjektene til den bruttoverdi som er lagt til grunn for det enkelte objekt ved arveavgiftsberegningen. Dette gjelder uavhengig av om fordelingen på skiftet følger lov eller testament. Det kan således ikke for noen av objektene fastsettes en høyere inngangsverdi

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

mot en tilsvarende lavere inngangsverdi på andre, selv om en holder seg innenfor rammen av samlet arveavgiftsgrunnlag.

Om fastsetting av inngangsverdi for aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper etter reglene i sktl. § 10-33 og § 10-46 jf. § 10-33 om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se pkt. 7.

Eksempel

Arven til søsknene A og B utgjør to eiendeler, en fast eiendom og en aksjepost i et ikke-børsnotert selskap. Både eiendommens og aksjenes omsetningsverdi er kr 1 200 000. For aksjene utgjør arvelaters inngangsverdi kr 800 000. Søsknene har lik arverett. A og B fordeler arven mellom seg slik at A får eiendommen og B aksjene. Etter reglene om arveavgift fastsettes arveavgiftsgrunnlaget for de to eiendeler i boet slik:

- *eiendommen – full omsetningsverdi – kr 1 200 000 og*
- *aksjenes andel av aksjeselskapets skattemessige formuesverdi er kr 1 000 000. Velger B å benytte regelen i arveavgiftsloven § 11 A om fastsetting etter 60 %, blir arveavgiftgrunnlaget da kr 600 000.*

Inngangsverdi for eiendommen hos A er kr 1 200 000 og for aksjene hos B kr 600 000.

Hadde B benyttet sin rett til å sette arveavgiftsgrunnlaget for aksjene til 100 % av skattemessig formuesverdi, ville dette medført en økning i arveavgiftsgrunnlaget til kr 1 000 000. Inngangsverdien på aksjene vil da bli kr 800 000 på grunn av reglene i sktl. § 10-33 om skattemessig kontinuitet.

5.3 Gjenlevende ektefelle

(Her er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller, se likevel nedenfor om visse samboere)

Når gjenlevende ektefelle overtok hele boet eller deler av det som arving eller i uskifte, skulle det ikke svares arveavgift etter den opphevede arveavgiftsloven.

Inngangsverdien for lengstlevende vil avhenge av om formuesobjektet eller deler av det skal anses ervervet ved førstavdødes død, eller det anses ervervet tidligere. Dette vil avhenge av formuesordningen mellom ektefellene. Inngangsverdien vil ha betydning både ved en senere realisasjon fra gjenlevende ektefelle og ved utlodning fra uskifteboet. Om fastsetting av inngangsverdien i disse tilfellene, se pkt. 2.2.3.

Får reglene om skattemessig kontinuitet for aksjer og andeler anvendelse, se pkt. 7, vil det ikke ha betydning hvor stor andel som er arvet.

Skiftes boet mellom gjenlevende ektefelle og avdødes arvinger, vil det være fastsatt et arveavgiftsgrunnlag for boet av hensyn til arvingene. Gjenlevende ektefelle skulle ikke svare arveavgift av det vedkommende erverver som arv. Arveavgiftsgrunnlaget vil derfor ikke være noen maksimalgrense ved fastsettingen av inngangsverdi for gjenlevende ektefelle for det vedkommende ervervet ved dødsfallet.

5.4 Gjenlevende samboer

5.4.1 Generelt

Når samboere på tidspunktet den ene dør var omfattet av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven – ftrl.) § 1-5 tredje og fjerde ledd, skulle gjenlevende samboer ikke svare arveavgift av arv der råderetten til vedkommende formuesobjekt ble ervervet 1. januar 2002 eller senere. Dette er samboere som bodde sammen på dødsfallstidspunktet, men bare såfremt samboerne

- har eller har hatt felles barn, eller
- tidligere har vært gift med hverandre

Arveavgiftsfritaket omfattet flere enn de meldepliktige samboerne, fordi det ikke var noe krav om at minst en av samboerne har pensjon.

For objekter hvor rådigheten etter arveavgiftsloven §§ 9 og 10 er ervervet 1. januar 2002 eller senere vil arveavgiftsgrunnlaget ikke utgjøre noen maksimalgrense for inngangsverdien for slike gjenlevende samboere. Inngangsverdien hos den gjenlevende samboeren for formuesobjekter som tilhørte den avdøde samboer og som gjenlevende

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ervervet som arv ved dødsfallet, skal i slike tilfeller settes til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet.

Gjenlevende samboer skal

- for den del som erverves ved dødsfallet; skrive opp inngangsverdien for denne del av formuesobjektet til omsetningsverdien
- for den delen som den gjenlevende eier fra før; enten alene eller i sameie med den andre, beholde sin tidligere inngangsverdi

For samboere som skulle svare arveavgift, utgjorde arveavgiftsgrunnlaget en maksimalgrense for inngangsverdien.

Om skattemessig kontinuitet for aksjer og andeler i deltakerlignet selskap, se pkt. 7.

Samboere har ikke boslodd slik som ektefeller. For disse gjelder de samme regler som for ugifte i forhold til hvem av samboerne som var eier av formuesobjektet før dødsfallet, eventuelt om de var sameiere og i tilfelle med hvilken andel hver av dem eide i formuesobjektet.

5.4.2 Gjenlevende samboer i uskiftebo

I visse tilfeller kan gjenlevende samboer sitte i uskifte, se arveloven § 28 c og «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.5.1.

Eiendeler som tilhørte avdøde og som gjenlevende samboer tar over i uskifte anses som arvet. Gjenlevende samboer kunne skrive opp inngangsverdien til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet. For de eiendeler gjenlevende eide fra før og gjenlevendes sameieandel på eiendeler eid i sameie med avdøde, beholder gjenlevende sin tidligere inngangsverdi.

Avdødes eiendeler som ikke inngår i uskifteboet, lignes på dødsboet, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.

5.5 Dødsbo

Dødsbo har samme inngangsverdi som de berettigede i boet (arving(er) og eventuell gjenlevende ektefelle eller visse gjenlevende samboere), eventuelt begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, jf. FIN 18. mai 1995 i Utv. 1995/690.

For dødsbo under privat skifte skal inngangsverdien imidlertid ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt. Se også FIN 18. mai 1995 i Utv. 1995/690.

Bestemmelsen i endringsloven VII femte avsnitt om at inngangsverdien mv. ikke kan settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget ved arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014 eller gave ytet før dette tidspunkt, forutsetter at arveavgiftsplikten er inntrådt. Dette innebærer at bestemmelsen ikke kan anvendes på dødsbo så lenge det er under offentlig skifte. Derimot anses bestemmelsen anvendelig på dødsbo som er under privat skifte, selv om boet som sådant ikke er arveavgiftspliktig. Ved realisasjon mens boet står under offentlig skifte, skal inngangsverdien således baseres på omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet.

6 Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014

Inngangsverdi for objekt ervervet ved gave før 1. januar 2014, er i utgangspunktet omsetningsverdien. Tidspunkt for verdivurdering er normalt det tidspunkt objektet anses overført og mottakeren har blitt eier, se emnet «Eierbegrepet». Medførte gaven/kjøpet plikt til å svare arveavgift, kan inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn den verdi på formuesobjektet som er lagt til grunn ved beregningen av arveavgift, se lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt. Inngangsverdien settes alltid til det laveste beløp av omsetningsverdi og den verdi som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Ovennevnte gjelder også ved gavesalg, under forutsetning av at det forelå gavehensikt fra overdrager, se HRD i Utv. 1981/568 (Rt. 1981/1137) og LRD (Agder) 31. juli 2000 i Utv. 2000/1286. (Inngangsverdi på aksjer som var overført vederlagsfritt fra

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

øvrige aksjonærer, kunne ikke oppreguleres pga. gave eller for å unngå dobbeltbeskatning. Overføringen fremsto som en form for vederlag for den verdiøkningen skattyter hadde skapt i selskapet, som ikke hadde karakter av gave. Inngangsverdien kunne heller ikke oppreguleres selv om overdragelsen av aksjene skulle vært skattlagt i overføringsåret. Siden verdiene ikke var beskattet hos skattyter, oppsto ikke dobbeltbeskatning.)

Er giver/selger uttaksbeskattet i forbindelse med gavetransaksjonen, settes gavemottakerens inngangsverdi til den verdi giveren er uttaksbeskattet etter, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Ved kjøp til underpris hvor det ikke foreligger gavehensikt, settes inngangsverdi til faktisk kjøpesum og omkostninger mv. Er selgeren skattlagt på grunnlag av en høyere verdi enn faktisk vederlag pga. interessefellesskap (se emnet «Tilsidesettelse») må kjøperens inngangsverdi korrigeres tilsvarende. Om skattemessig kontinuitet ved gave/kjøp til underpris av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper ervervet 1. januar 2006 eller senere, se pkt. 7.

7 Aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper ervervet før 2014

7.1 Generelt

For personlige skattytere gjaldt regler om skattemessig kontinuitet ved arv og gaveoverføring av aksjer mv. også før 2014, se sktl. § 10-33. Reglene gjelder også for gavesalg. Om hvilke objekter som omfattes, se sktl. § 10-10, jf. § 2-2 første ledd og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.3. Videre gjelder reglene for andeler i deltakerlignede selskaper, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Om anvendelsesområdet for reglene om skjerming etter deltakermodellen, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Reglene gjelder når både giver/arvelater og mottaker er personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge. I andre tilfeller gjelder det regler om diskontinuitet, se pkt. 5 og pkt. 6.

Reglene om skattemessig kontinuitet innebærer at arving eller gavemottaker som hovedregel skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet fradrag for skjerming og øvrige skatteposisjoner tilknyttet aksjen eller andelen. For inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget gjelder dette i den utstrekning verdien er lavere enn den verdi som er lagt til grunn ved en eventuell fastsetting av arveavgiftsgrunnlag, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt (ikrafttredelsesbestemmelsen). For aksjer som er ervervet ved arv/gave/gavekjøp, der ervervet etter sin art ikke var arveavgiftspliktig i Norge, gjelder ikke begrensningen til arveavgiftsgrunnlaget.

7.2 Aksjer og andeler ervervet før 1. januar 2006

Reglene om kontinuitet for aksjer og andeler gjelder hvor aksjene eller andelene er ervervet 1. januar 2006 eller senere. Er aksjene ervervet før dette, gjelder det regler om diskontinuitet. Inngangsverdien skal da settes til omsetningsverdien, begrenset oppad til arveavgiftsgrunnlaget, se nedenfor.

7.3 Skatteposisjoner som omfattes av kontinuitetsreglene

Om hvilke skatteposisjoner som omfattes av kontinuitetsregelen, se pkt. 2.1.8.

7.4 Børsnoterte aksjer

Børsnoterte aksjer skulle ved arveavgiftsberegningen verdsettes til den antatte salgsverdi (børskursen), jf. den opphevde arveavgiftsloven § 11.

7.5 Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap

7.5.1 Generelt

Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap skulle i utgangspunktet verdsettes til 100 % av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det år rådigheten går over, jf. den opphevde arveavgiftsloven § 11 A første og tredje ledd.

Den enkelte mottaker kunne alternativt velge at formuesverdier, begrenset oppad til kr 10 mill., skulle verdsettes til 60 % av skattemessig formuesverdi (arveavgiftsgrunnlag

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kr 6 mill). Overskytende verdi skulle inngå i arveavgiftsgrunnlaget med 100 % av skattemessig verdi, jf. den opphevde arveavgiftsloven § 11 A annet ledd.

Rabatt-taket på kr 10 mill. omfattet det samlede beløpet som vedkommende mottok av ikke-børsnoterte aksjer/andeler, uavhengig av om det var én eller flere givere/arvelatere. Ble rabatt-taket oversteget, skulle rabatten fra og med 13. mai 2011 tilordnes den enkelte aksje/andel etter FIFU-prinsippet, jf. sktl. § 10-36. Se for øvrig Prop. 116 LS (2010-2011) kap. 6. FIFU-prinsippet gjelder ikke for aksjer overdratt ved gave frem til og med 12. mai 2011, se URD 29. oktober 2010 (Stavanger tingrett) i Utv. 2011/31.

Aksjer/andeler ervervet før rabatt-taket ble oversteget, fikk dermed et arveavgiftsgrunnlag på 60 % av skattemessig formuesverdi, mens aksjer ervervet etter fikk et arveavgiftsgrunnlag på 100 % av skattemessig formuesverdi. Ble rabatt-taket oversteget i en og samme overføring, skulle rabatten fordeles forholdsmessig på det antall aksjer/andeler som overføres på dette tidspunktet.

Den enkelte mottakers valg av arveavgiftsgrunnlag på ikke-børsnoterte aksjer var utgangspunkt for begrensningen av inngangsverdien, se FIN 1. desember 1998 i Utv. 1999/705. Det er det laveste beløpet av givers/arvelaters inngangsverdi og det valgte arveavgiftsgrunnlaget som vil være mottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for aksjen etter sktl. § 10-33, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt.

7.5.2 Verdsettingstidspunkt ved eierstyrte endringer i løpet av året

Ved verdsettingen skulle det tas hensyn til eierstyrte endringer i selskapets aksjer og kapital som hadde skjedd i tiden mellom verdsettingstidspunktet (1. januar i det år rådigheten gikk over) og det faktiske tidspunktet for rådighetservervet, jf. den opphevde arveavgiftsloven § 11A tredje ledd annet punktum. Eierstyrte endringer kunne være endring i antall aksjer/andeler uten at det samtidig var foretatt motsvarende endringer i selskapskapital, eller hvor selskapet erverver eller selger egne aksjer. Andre eierstyrte endringer kan være kapitalforhøyelser, kapitalnedsettelser eller endringer knyttet til fusjon/fisjon.

Endringer som skyldtes ordinær drift ga ikke grunnlag for avvikende verdsetting etter denne bestemmelsen. Eksempel på endringer som følge av ordinær drift kunne være at man oppnådde patent som økte aksjenes verdi, eller at eksportbedrift mistet markeder pga. økt konkurranse, slik at aksjeverdien dermed ble redusert. Er selskapets formuesstilling vesentlig forringet i tiden mellom 1. januar og rådighetservervet, uten at dette skyldtes de(n) avgiftspliktige, kunne avgiftsnedsettelse vurderes etter søknad, se Rundskriv R-9/92 fra FIN.

7.5.3 Inngangsverdi og skjermingsgrunnlaget inklusive ubenyttet skjerming overstiger arveavgiftsgrunnlaget

I enkelte tilfeller vil inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, inklusiv ubenyttet skjerming, være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Inngangsverdien kan ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. I disse tilfellene kunne skattyter velge å videreføre den ubenyttede skjerming og utnytte denne ved fremtidige utbytteutdelinger. I de tilfeller skattyter har valgt å videreføre ubenyttet skjerming må inngangsverdien reduseres tilsvarende. Er skjermingen ubenyttet når aksjene realiseres, kan den ubenyttede skjermingen gå til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt for realisasjonsåret, jf. sktl. § 10-31 første ledd annet punktum.

7.6 Eksempler

Eksempel 1

Eksempel 1 illustrerer rabatt-taket i den opphevede arveavgiftsloven § 11 A annet ledd.

En gavemottaker fikk ikke-børsnoterte aksjer med skattemessig formuesverdi på kr 30 mill. og en selskapsandel med skattemessig formuesverdi på kr 5 mill. For de første kr 10 mill. fikk gavemottaker rabatt på 40 %. De resterende kr 25 mill. ble medtatt i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %. Gavemottakers samlede arveavgiftsgrunnlag på aksjene og selskapsandelen ble

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

etter rabatten kr 31 mill. I dette eksemplet vil mottaker ha utnyttet sitt rabatt-tak og vil ikke få rabatt ved en senere anledning.

Eksempel 2

Eksempel 2 illustrerer hvordan kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 virker på skatteposisjonene «inngangsverdi», «skjermingsgrunnlag» og «ubenyttet skjerming», samtidig som begrensningsregelen i lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt kommer til anvendelse.

Nils eier to aksjer i et børsnotert selskap.

I mars 2013 døde Nils og hans enearving Marianne arvet begge aksjene.

Per 1. januar i dødsåret hadde Nils følgende skatteposisjoner:

	Inngangsverdi		*Skjermingsgrunnlag*		*Ubenyttet skjerming*	
Aksje 1	*Kr*	*500*	*Kr*	*510*	*kr*	*10*
Aksje 2	*Kr*	*1 100*	*Kr*	*1 122*	*kr*	*22*

På dødstidspunktet hadde hver av aksjene en omsetningsverdi på kr 1 000.

- *For aksje 1) vil det være full kontinuitet, fordi inngangsverdien (kr 500) er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. omsetningsverdien kr 1 000) på dødstidspunktet.*
- *For aksje 2) vil inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget til Nils være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. omsetningsverdien kr 1 000) på dødstidspunktet. Etter ikrafttredelsesbestemmelsen til sktl. § 9-7 skal inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget til Marianne da settes lik arveavgiftsgrunnlaget. Mariannes inngangsverdi skal begrenses til kr 1 000. Marianne kan velge å videreføre skatteposisjonen ubenyttet skjerming på kr 22. Dette innebærer at Marianne må redusere inngangsverdien tilsvarende. Hvis den ubenyttede skjermingen ikke er benyttet når Marianne realiserer aksje 2, skal ubenyttet skjerming gå til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt.*

Marianne vil derfor ved ervervet få følgende skatteposisjoner på aksjene:

	Inngangsverdi		*Skjermingsgrunnlag*		*Ubenyttet skjerming*	
Aksje 1	*Kr*	*500*	*kr*	*510*	*kr*	*10*
Aksje 2	*kr*	*978*	*kr*	*1 000*	*kr*	*22*

Eksempel 3

Eksempel 3 illustrerer hvordan kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 og begrensningsregelen i sktl. § 9-7 virker på ikke-børsnoterte aksjer som verdsettes til 100 % av skattemessig formuesverdi. Eksemplet er avgrenset til å gjelde skatteposisjonen «inngangsverdi».

Nils eier også to aksjer i et ikke-børsnotert selskap.

Per 1. januar i dødsåret har aksjene følgende inngangsverdi:

- *For aksje 1) kr 700*
- *For aksje 2) kr 1 500*

I mars dør Nils og hans enearving Marianne arver begge aksjene.

Per 1. januar i dødsåret har selskapet en skattemessig formuesverdi per aksje på kr 1 000 (100 % av skattemessig formuesverdi), som legges til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Marianne får følgende inngangsverdier på aksjene ved ervervet:

For aksje 1) vil det være full kontinuitet, fordi Nils sin inngangsverdi (kr 700) er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. 100 % av skattemessig formuesverdi per 1. januar i ervervsåret kr 1 000). Marianne overtar Nils sin inngangsverdi på aksje 1) som er kr 700.

For aksje 2) vil Nils sin inngangsverdi (kr 1 500) være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. 100 % av skattemessig formuesverdi per 1. januar i ervervsåret kr 1 000). Etter ikrafttredelsesbestemmelsen til § 9-7 skal inngangsverdien til Marianne da settes lik arveavgiftsgrunnlaget. Inngangsverdien for aksje 2) vil derfor bli kr 1 000.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel 4

Eksempel 4 har samme utgangspunkt som eksempel 3, men hvor arveavgiftsverdien settes til 60 % av selskapets skattemessige formuesverdi. Eksemplet er avgrenset til å gjelde skatteposisjonen «inngangsverdi».

Dersom Marianne valgte å bruke 60 % av selskapets skattemessige formuesverdi som verdi ved beregning av arveavgiften vil denne være på kr 600 per aksje (60 % av kr 1 000).

Både Nils sin inngangsverdi på aksje 1) (kr 700) og aksje 2) (kr 1 500) vil være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget på kr 600.

Her vil ikrafttredelsesbestemmelsen til sktl. § 9-7 medføre at Marianne sin inngangsverdi på begge aksjene blir lik arveavgiftsgrunnlaget, dvs. kr 600.

8 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter

8.1 Generelt

I den utstrekning et formuesobjekt er ervervet før 1992 ved arv eller gave som ble likestilt med arv (forskudd på arv), ville gevinst ved avhendelse av visse formuesobjekter vært skattefri etter de dagjeldende regler. Av den grunn er det gitt overgangsregler hvor inngangverdien helt eller delvis kan oppreguleres til takstverdi per 1. januar 1992 eller ved prosentjustering. Den ikke-arvede delen kan eventuelt oppreguleres bare ved prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere § 43 femte ledd, se tabellen i emnet «Inngangsverdi», pkt. 14.3. Se FSFIN § 9-8 del I.

Det er en forutsetning for oppregulering at skattyter den 1. januar 1992

- eide objektet, og
- kunne avhendet det med hel eller delvis skattefri gevinst etter dagjeldende sktl. § 43 annet ledd bokstav g, om skattefrihet ved salg av visse formuesobjekter i den utstrekning objektet var ervervet ved arv eller gavetransaksjon som er likestilt med arv.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av slikt formuesobjekt som per 1. januar 1992 var tilordnet selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 8.2.

8.2 Fastsetting av oppregulert inngangsverdi

8.2.1 Hovedregel

Ved realisasjon av visse formuesobjekter, kan skattyter ved gevinstberegning kreve at inngangsverdien fastsettes på grunnlag av følgende alternativer i den utstrekning objektet er ervervet ved arv

- takst over objektets verdi per 1. januar 1992, såfremt takst med underlagsdokumenter ble levert ligningsmyndighetene i eiendomskommunen innen 1. juli 1994
- oppregulering av inngangsverdi etter samme tabell som inntatt i emnet «Inngangsverdi», pkt. 14.3.

Ved realisasjon av deler av den arvede eiendom, må den oppregulerte takstverdi fordeles skjønnsmessig på det som er realisert og det som er beholdt.

8.2.2 Maksimalbegrensning

Den samlede inngangsverdien kan ikke oppreguleres til høyere beløp enn salgsvederlaget, uavhengig av om oppregulering skjer ved prosentjustering eller takst. Oppreguleringsbeløpet kan således ikke føre til tapsfradrag, men bare redusere eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare kreves i den utstrekning inngangsverdien uten oppregulering er høyere enn vederlaget.

8.3 Hvilke arvede objekter kunne ha vært solgt skattefritt

I utgangspunktet kunne alle formuesobjekter selges skattefritt etter de tidligere regler i den utstrekning de var ervervet ved arv. I visse tilfeller kunne arvet formuesobjekt likevel ikke selges skattefritt. Da skal inngangsverdien ikke oppreguleres etter overgangsreglene til tidligere sktl. § 43 annet ledd bokstav g. Derimot kan det i visse tilfeller likevel være anledning til prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere sktl. § 43 femte ledd, se ovenfor.

Følgende arvede formuesobjekter kunne likevel ikke selges skattefritt

- formuesobjekt som selgeren i 1991 eller tidligere brukte i egen virksomhet eller forretningsforetak bortsett fra
  - jordbruk
  - skogbruk
  - utleie av leiegårder vesentlig bestemt for beboelse
- objekt som den 1. januar 1992 gikk under dagjeldende sktl. § 43 fjerde ledd, f.eks. tomt (herunder bebygget eiendom hvor en tenkt salgssum på dette tidspunkt ville vært vesentlig bestemt av muligheten for grunnens utnyttelse til tomteformål), vannfall, strandrettighet, sandtak mv.
- rett til å utta sand mv., varig bruksrett til eiendom, og rettighet som varig innskrenker rådigheten over eiendom, under forutsetning av at et tenkt vederlag ved et tenkt salg per 1. januar 1992 ville vært fastsatt på grunnlag av tomteverdi eller slike forekomster, og/eller
- aksjer og andre objekter av den art som falt inn under dagjeldende aksjegevinstbeskatningslov 10. desember 1971 nr. 99. Om reglene for oppregulering av inngangsverdi for aksjer per 1. januar 1992, se emnet «Aksjer – realisasjon»

8.4 Hva er arv

8.4.1 Etter dødsfall

Arv er eiendomsovergang i forbindelse med arvelaters dødsfall. I uskiftebo anses arv etter først avdøde til andre enn gjenlevende ektefelle å falle ved lengstlevendes død, med mindre uskifteboet skiftes på et tidligere tidspunkt. Om enkeltstående utdelinger fra uskiftebo, se nedenfor.

8.4.2 Gave/arveforskudd

Skjedde utdeling av arvemidler mens arvelater ennå levde, kan det bli spørsmål om mottakeren har ervervet midlene som gave eller arv. Utdelingen – arveforskuddet – vil bli å betrakte som arv når eiendomsoverføringen fremstod som en skiftemessig transaksjon, dvs. den må være ledd i en skifteplan. Forutsetningen for dette vil være at arvelateren i praksis har gjennomført et så konsekvent skifte som det lar seg gjøre i levende live og tidspunktet er naturlig ut fra giverens alder mv. Nærmere om grensen mellom arv eller gave, se HRD 23. mars 1957 i Utv. 1957/237, HRD i Utv. 1959/154 (Rt. 1957/1087) og HRD i Utv. 1984/734 (Rt.1984/1232) (foreldre overførte som «forskudd på arv» en eiendom til sine sønner, som solgte den videre samme året), LRD (Agder) 28. august 1980 i Utv. 1981/12, URD (Stavanger byrett) 3. juni 1983 i Utv. 1984/487 og URD (Asker og Bærum herredsrett) 21. juni 1985 i Utv. 1987/28.

8.4.3 Enkeltstående utdelinger/skifte av uskiftebo

Ved enkeltstående utdelinger fra et uskiftebo eller ved fullstendig skifte av uskiftebo, anses gjenstander som tilhørte felleseiet eller var avdødes særeie som kommet fra førstavdøde i sin helhet, inntil arvingene har mottatt sine fulle arvelodder etter avdøde, basert på verdien ved utdelingen. Hvis uskifteboet senere øker i verdi, vil andelen etter førstavdøde øke tilsvarende. Gjenstander som var gjenlevendes særeie anses ikke for noen del å komme fra avdøde.

Utdeling av uskiftebo utover arvelodd etter førstavdøde, er arveforskudd fra gjenlevende ektefelle.

Dersom formuesobjektet anses kommet fra førstavdøde, regnes det som arvet

- ved fullstendig skifte av uskiftebo mellom arvinger og gjenlevende ektefelle, den forholdsmessige del som svarer til vedkommendes ideelle arveandel i førstavdødes del av boet, jf. LRD (Gulating) 11. april 1980 i Utv. 1980/173 og FIN 12. november 1980 i Utv. 1980/632, og
- ved enkeltstående utdeling fra uskiftebo i sin helhet

Gjenlevende ektefelle er også arving etter førstavdøde (utenom sin boslodd), men kan gi avkall på arv til fordel for de andre arvingene. En skal da se bort fra ektefellens arverett. Ligningsmyndighetene kan gå ut fra at gjenlevende ektefelle har frafalt sin arv,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

dersom vedkommende i forbindelse med ligningsbehandlingen ikke har gitt uttrykk for en annen oppfatning, eller hvor boets særlige beskaffenhet tilsier at lengstlevende har interesse av å beholde arveretten, jf. FIN 12. november 1980 i Utv. 1980/632.

8.5 Hvor stor del av formuesobjektet er arvet

8.5.1 Arv etter dødsfall

Hele formuesobjektet vil være arvet om vedkommende er enearving. Er det derimot ektefelle og/eller flere arvinger etter avdøde, anses den som overtar en gjenstand bare som arving til sin ideelle arvedel av hvert formuesobjekt (bruttosameieprinsippet), jf. HRD i Utv. 1986/289 (Rt. 1985/682). Resten anses kjøpt fra medarvingene.

Er det f.eks. fem likeberettigede arvinger i et bo uten gjenlevende ektefelle, anses arving som overtar formuesobjekt på skiftet, å ha arvet en femtedel av hvert formuesobjekt, mens 4/5 anses kjøpt. Overtar de fem arvingene et objekt til sameie med 1/5 hver, anses de for å ha arvet hele sin andel i objektet. Intet anses kjøpt. Om størrelse av arvedel, se lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. Om arvedel når eiendommen er overtatt på skifte med åsetesfradrag, se emnet «Jordbruk – allment».

8.5.2 Gave/forskudd på arv

Mottaker av arveforskudd som likestilles med arv, anses for å ha arvet hele det mottatte formuesobjekt selv om det er andre arvinger etter giveren. Dersom mottakeren av arveforskudd samtidig overtar påhvilende pantegjeld på f.eks. en eiendom, anses hele eiendommen for arvet, ikke bare nettoverdien.

8.5.3 Testamentarving

Den som ved testament er utpekt til å overta et bestemt objekt, anses å ha arvet hele formuesobjektet. Dette gjelder selv om skattyter må tåle avkortning i arvelodden.

Et ønske fra arvelater om at en arving skal overta et bestemt objekt er ikke tilstrekkelig. Se HRD i Utv. 1986/289 (Rt.1985/682).

8.5.4 Gjenlevende ektefelle

For gjenlevende ektefelle vil spørsmålet om hvor mye som er arvet avhenge av hva slags formuesordning som gjaldt for vedkommende formuesobjekt under ekteskapet. Om dette se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.4.2 .

8.5.5 Medarvinger har rett til andel av salgsvederlag

Når arving overtar fast eiendom på slike vilkår at medarvinger skal ha rett til andel i fremtidig salgsvederlag for hele eller deler av eiendommen, skal den overtakende arving anses fullt ut som eier av eiendommen, og anses å ha arvet en ideell andel på vanlig måte.

8.6 Formelle regler

Frist for å levere takst for arvet eiendom gikk ut 1. juli 1994.

Ligningsmyndighetene skulle fatte vedtak om å forkaste krav om takst senest 1. november 1994 hvis skattyter ikke oppfylte betingelsene i daværende sktl. § 43 annet ledd bokstav g (ervervet ved arv). Hvis slikt vedtak ikke er fattet skal ligningsmyndighetene legge til grunn at skattyter har ervervet eiendommen ved arv. Dette gjelder selv om eiendommen er ervervet på annen måte, f.eks. ved gave, herunder arveforskudd.

Krever skattyter at oppregulert inngangsverdi skal legges til grunn som inngangsverdi ved gevinstberegning, må vedkommende sette frem krav om dette med nødvendige dokumentasjoner som vedlegg til selvangivelsen for det inntektsår eiendommen er realisert.

9 Utland

9.1 Generelt

Sktl. § 9-7 om kontinuitet gjelder bare hvor arvelater/giver var skattepliktig til Norge. Hvis skattyter mottar arv eller gave fra utenlandsk skattyter og eiendelene tas inn i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

norsk beskatningsområde, skal inngangsverdien som utgangspunkt settes til omsetningsverdien på ervervstidspunktet. Reglene i sktl. §§ 14-60 flg. om fastsetting av inntaksverdi for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde gjelder ikke hvor inntaket i norsk beskatningsområde skjer som følge av ervervet, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde», pkt. 1.

9.2 Aksjer og andeler i deltakerlignet selskap

9.2.1 Generelt

Kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 gjelder gjelder bare hvor både arvelater/giver og mottaker er omfattet av aksjonærmodellen, jf. § 10-12. Aksjonærmodellen gjelder som utgangspunkt bare for skattytere som har alminnelig skatteplikt til Norge, jf. § 10-12 første ledd første punktum.

Er aksjene knyttet til en virksomhet som er skattepliktig til Norge etter reglene om stedbunden skattlegging, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, gjelder sktl. § 9-7, jf. ovenfor.

9.2.2 Aksjonær bosatt i annen EØS-stat

Aksjonær bosatt i en annen EØS-stat, har etter søknad krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12, se sktl. § 10-13 annet ledd og emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.3. Slike aksjonærer som har fått fradrag for skjerming i trukket kildeskatt, omfattes av kontinuitetsregelen i sktl. § 10-33.

9.3 Deltaker bosatt i utlandet

Kontinuitetsreglene i sktl. § 10-46 jf. § 10-33 gjelder hvor både arvelater/giver og mottaker er omfattet av deltakermodellen, jf. sktl. § 10-42. Om hvilke utenlandske deltakere som omfattes av deltakermodellen, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 2.2.

Arvelater/etterlatte/dødsbo

- *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, § 2-15, § 5-40 første ledd,§ 5-43 første ledd bokstav d nr. 5, § 5-50 tredje ledd, § 6-16, § 9-2 tredje ledd bokstav b og c, § 9-7, § 14-48 første ledd og § 15-4 femte ledd.*
- *Lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven) § 35 og § 88.*
- *Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv (arveloven) § 8, § 9, § 18, § 28 b første ledd, § 28 c, § 28 g og § 36.*
- *Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 31, § 42, § 58 første ledd og § 59*
- *Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift (arveavgiftsloven)*
- *FSFIN § 9-8.*

1 Generelt

I dette emnet behandles de reglene som gjelder hvor avdøde opphører som skattesubjekt ved dødsfallet. Herunder behandles reglene om ligning i dødsåret av avdøde, etterlatte og dødsbo og den skattemessige behandling ved opphør av virksomhet og overgang av eiendomsrett i forbindelse med dødsfall.

Reglene om fradragsrett for arveavgift i sktl. § 6-16, vil være aktuelle så lenge det fremdeles beregnes og kreves inn arveavgift etter den opphevede arveavgiftsloven, og er behandlet i pkt. 4.

Reglene om inngangsverdi og kontinuitet ved arv, gave og gavesalg er behandlet i emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Dette gjelder også reglene om kontinuitet for skatteposisjoner knyttet til aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Når det i dette emnet brukes ordet ektefeller, gjelder reglene fullt ut for registrerte partnere. Hvis ikke annet er angitt, gjelder reglene tilsvarende for meldepliktige samboere.

2 Skattesubjekt og ligningsmåte ved dødsfall

2.1 Avdøde

2.1.1 Generelt

Skattyteren opphører å være skattesubjekt fra dødsfallstidspunktet. Eventuell skattlegging av formue og inntekter tidfestet etter dødsfallet skjer hos dødsbo, arvinger og/eller gjenlevende ektefelle eller gjenlevende samboer, jf. sktl. § 2-15. Reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 innebærer at inntekt og kostnader som er opptjent/pådratt men ikke tidfestet før dødsfallet, kan inntektsføres/fradragsføres hos etterfølgeren når tidfesting skjer, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.5.

2.1.2 Inntektsfastsettingen

I dødsåret må det fastsettes alminnelig inntekt for avdøde fra årets begynnelse og frem til dødsfallstidspunktet. Denne fastsettingen har blant annet betydning for særskilt ligning av ektefelle, ev. beregnet personinntekt etter foretaksmodellen mv. I prinsippet skal det også fastsettes inntekt frem til dødsfallet for enkeltpersonforetak tilhørende gjenlevende ektefelle dersom overskuddet før dødsfallet kreves fordelt mellom ektefellene.

Denne særskilte fastsetting av inntekt i dødsåret før og etter dødsfallet skal i prinsippet gjennomføres selv om avdøde og dennes etterfølger skal lignes under ett, jf. sktl. § 2-15. Om sambeskatning for dødsåret, se pkt. 5. Det gjelder selv om etterfølgeren skal videreføre avdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.

2.1.3 Særlig om felles bedrift

Inntekt av felles bedrift fra årets begynnelse til dødsfallstidspunktet, kan fordeles mellom avdøde og gjenlevende ektefelle etter reglene i sktl. § 2-11 tredje ledd, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Inntekt etter dødsfallet fra den tidligere felles bedrift skal lignes hos gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte eller dødsboet ved sammensatt skifte.

Når avdødes virksomhet videreføres av dødsboet, kan ikke gjenlevende ektefelle lignes for en andel av overskuddet etter dødsfallet etter reglene om felles bedrift. Gjenlevende ektefelle kan imidlertid lignes for utbetalt lønn fra dødsboet når vedkommende har arbeidet i bedriften.

2.1.4 Formue

Avdøde lignes ikke for formue i dødsåret. Formue som er i behold ved utgangen av dødsåret lignes hos etterfølgeren (gjenlevende ektefelle, enearving eller dødsbo). Gjeld som påhvilte avdøde og som ikke er falt bort/gjort opp ved dødsårets utgang, kommer til fradrag hos dødsboet, eventuelt hos gjenlevende ektefelle/enearving som har overtatt ansvaret for gjelden.

2.2 Enearving

2.2.1 Overtar ansvaret for gjelden

Når det bare er én arving etter avdøde (og det ikke er gjenlevende ektefelle eller samboer) og arvingen overtar fullt ansvar for avdødes gjeld, oppstår det ikke et dødsbo.

I utgangspunktet skal enearving som har overtatt boet udelt, lignes for sin og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 første ledd. Betingelsene for skatteplikt må vurderes separat for henholdsvis avdøde og arving, se pkt. 3. Arvingen kan kreve å få inntektene lignet hver for seg, men må formuesbeskattes for den samlede formue.

Sambeskatningen innebærer at arvingens underskudd for dødsåret og fremførbart underskudd fra tidligere år, kan avregnes mot avdødes overskudd i dødsåret.

Har dødsfallet skjedd i 2013 eller tidligere, kan avdødes fremførbare underskudd fra tidligere år bare fremføres mot avdødes egen inntekt i dødsåret og ikke mot arvingens inntekt.

Har dødsfallet funnet sted i 2014 eller senere, kan slikt underskudd videreføres av enearvingen i samsvar med sktl. § 9-7 første ledd som gir enearvingen rett og plikt til å overta avdødes skatteposisjoner, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.

2.2.2 Overtar ikke ansvaret for gjelden

Hvis enearvingen ikke overtar ansvaret for avdødes gjeld, oppstår et dødsbo som anses som eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2. Dette gjelder selv om det ikke foretas offentlig skifte i medhold av lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven) § 88. Boet skal i disse tilfellene ikke lignes sammen med enearvingen. Om ligningen av boet, se pkt. 5.

2.3 Flere arvinger

Når det er flere enn én arving og det ikke er gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, er dødsboet eget skattesubjekt fra dødsfallet og inntil boet sluttes. Dette gjelder uavhengig av om det er privat eller offentlig skifte. Om ligningen av boet, se pkt. 5.

2.4 Gjenlevende ektefelle

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere)

2.4.1 Privatrettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Mens begge ektefeller lever og ikke er separert eller skilt, har den enkelte ektefelle som utgangspunkt full rådighet over det han eller hun eide da ekteskapet ble inngått og det som senere erverves, jf. lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 31. Eierforholdet påvirkes ikke av om eiendelene er felleseie eller særeie. Når ekteskapet oppløses ved dødsfall, vil rettighetsforholdet til ektefellenes verdier avhenge av om de hadde felleseie eller særeie. Den skatterettslige behandlingen avviker noe fra den behandling som det privatrettslige forhold skulle tilsi, se nedenfor.

Når en av ektefellene dør og førstavdøde har andre arvinger enn gjenlevende, har gjenlevende ektefelle som hovedregel rett til å overta felleseie uskiftet, jf. lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv (arveloven) § 9 første ledd. Hvis det er fastsatt i ektepakt eller arvingene samtykker, har gjenlevende også rett til å overta førstavdødes særeie uskiftet, jf. arveloven § 9 annet ledd. Gjenlevende råder over uskifteboet som om vedkommende var eier, men med visse begrensninger, jf. arveloven § 18.

Hadde ektefellene felleseie, vil gjenlevende ektefelle ved eventuelt skifte i utgangspunktet ha krav på verdier tilsvarende halvparten av det samlede felleseiet som sin boslodd, se ekteskapsloven § 77, jf. § 58 første ledd. Hadde avdøde ektefelle særeie som skal behandles som felleseie ved dødsfall, jf. ekteskapsloven § 42 tredje ledd, skal disse midlene behandles som om de var felleseie og inngå ved beregningen av gjenlevendes boslodd.

I visse tilfeller kan det kreves skjevdeling. Dette gjelder for verdier som klart kan føres tilbake til midler som vedkommende ektefelle hadde da ekteskapet ble inngått, eller som vedkommende senere har ervervet ved arv eller gave, jf. ekteskapsloven § 59. Dette kan medføre at gjenlevende ektefelles boslodd blir større eller mindre enn halvparten av den samlede formuen.

I tillegg kan gjenlevende arve en del av avdødes boslodd etter reglene i arveloven kapittel II eller ved testament.

Midler som skal behandles som særeie ved dødsfallet skal holdes utenfor ved beregning av gjenlevende ektefelles boslodd i felleseiet. Gjenlevende ektefelle har ikke krav på boslodd i avdødes særeie, bare eventuelt krav på arv. Ved fullstendig særeie, er det bare avdødes særeie som skiftes.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.4.2 Skatterettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Spørsmål om gjenlevende ektefelles eierskap og ervervstidspunkt til de enkelte eiendeler som inngår i uskifteboet eller som overtas ved sammensatt skifte, har først og fremst betydning hvor førstavdøde har avgått ved døden før 1. januar 2014. Se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.2.3. Har førstavdøde avgått ved døden 1. januar 2014 eller senere, skal gjenlevende overta førstavdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

Gjenlevende ektefelle anses skattemessig for å ha vært eier av halvparten av de enkelte eiendeler og rettigheter som inngikk i felleseiet. Dette gjelder uavhengig av hvordan det privatrettslige eier/rettighetsforhold ektefellene imellom var før dødsfallet og uavhengig av hvem som før dødsfallet ble skattlagt for midlene eller virksomheten. Det gjelder også uavhengig av om eiendelen inngår i gjenlevendes uskiftebo, eller det foretas skifte med førstavdødes arvinger (sammensatt skifte).

Eiendeler og rettigheter som tilhørte gjenlevendes særeie, anses ikke som ervervet ved dødsfallet.

For eiendeler og rettigheter som tilhørte avdødes særeie, regnes hele gjenstanden som ervervet ved dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av om det foretas skifte med lengstlevendes arvinger eller særeiet overtas i uskifte. Det samme gjelder hvor det er bestemt at særeiet skal behandles som felleseie ved død, jf. HRD i Utv. 1962/487 (Rt. 1962/909), selv om midlene privatrettslig skal anses som en del av felleseiet, jf. pkt. 2.4.1.

2.4.3 Overtar i uskifte

Når gjenlevende ektefelle overtar hele boet i uskifte, oppstår det ikke et dødsbo som er eget skattesubjekt. Ektefellen lignes for sin og avdødes inntekt under ett i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 annet ledd. Betingelsene for skatteplikt må i utgangspunktet vurderes separat for avdøde og gjenlevende, men i følge sktl. § 9-7 første ledd overtar gjenlevende avdødes skatteposisjoner, se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1. Særskilt ligning etter sktl. § 2-11 første ledd gjennomføres på vanlig måte. Videre lignes gjenlevende for hele formuen ved årets utgang.

Overtar gjenlevende ektefelle bare en del av boet i uskifte, oppstår det et dødsbo for den delen som ikke overtas i uskifte.

2.4.4 Overtar ikke i uskifte (sammensatt skifte)

Når det er en eller flere arvinger og gjenlevende ektefelle ikke overtar boet i uskifte (sammensatt skifte), er dødsboet eget skattesubjekt. Boet omfatter da avdødes særeie og ektefellenes felleseie med avkastning, i den grad midlene ikke er fordelt til gjenlevende ektefelle og øvrige arvinger ved inntektsårets utgang. Om ligningen av dødsboet, se pkt. 5.

Gjenlevende ektefelle lignes for sin inntekt i året, herunder vedkommendes andel av inntekt av felles bedrift frem til dødsfallet og mulig godtgjørelse for tjenester for boet. Om slik godtgjørelse skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt, må vurderes på vanlig måte. Videre lignes gjenlevende ektefelle for den del av formuen som ikke inngår i boet (gjenlevendes særeie) og avkastning av denne. Om inntekt som skriver seg fra felles bedrift hvor begge har deltatt i ikke ubetydelig grad, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.

Ved sammensatt skifte gjelder reglene om skattemessig kontinuitet for dødsboet i sktl. § 9-7 første ledd. For gjenlevende ektefelle eller arving som mottar formuesobjekter ved utlodning av dødsboet, gjelder kontinuitetsregelen i sktl. § 9-7 annet ledd. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.2.

2.4.5 Særlig om avdødes underskudd

Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo kan kreve fradrag for avdødes fremførbare underskudd både i og utenfor virksomhet fra tidligere år. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet knytter seg til felleseiemidler eller særeiemidler. Dette følger av sambeskatningsregelen i sktl. § 2-15 annet ledd. Når dødsfallet har skjedd i 2014 eller senere

følger det samme av sktl. § 9-7 første ledd om videreføring av avdødes skatteposisjoner, se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1. Om boets fradrag for underskudd ved sammensatt skifte, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.2.

Etter at boet er skiftet, gjelder sktl. § 9-7 annet ledd, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.2.5.

2.4.6 Separasjon/skilsmisse

Var avdøde og gjenlevende ektefelle separert, vil gjenlevende ektefelle ha krav på boslodd i felleseiet i den utstrekning felleseiet ikke er skiftet. Gjenlevende ektefelle er imidlertid ikke arving etter avdøde, dersom ektefellene var separert ved dødsfallet på grunnlag av dom eller bevilling, jf. arveloven § 8.

Ektefeller som er skilt anses ikke som ektefeller, men de kan være meldepliktige samboere.

2.5 Samboere

2.5.1 Privatrettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Når en av samboerne dør, må det klargjøres hva avdøde eide og hva gjenlevende samboer eide. Det kan også forekomme at formuesobjekter var i sameie. Bare det som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves.

Gjenlevende samboer har etter arveloven § 28 b første ledd rett til arv svarende til 4 ganger grunnbeløpet, selv om det er livsarvinger etter avdøde. Dette gjelder i følgende tilfeller

– gjenlevende har, har hatt eller ventet barn med avdøde
– gjenlevende og avdøde hadde ikke barn, men hadde vært samboere i minst fem år før dødsfallet og retten til minstearv (4 G) var fastsatt i testament

Gjenlevende samboer kan i tillegg være testamentsarving etter de vanlige reglene om arv etter testament.

Gjenlevende samboer, som har, har hatt eller ventet barn med avdøde, har rett til å sitte i uskifte, jf. arveloven § 28 c. (Gjenlevende uten felles barn har ikke rett til uskifte.) Retten til uskifte gjelder

– bolig, innbo, bil og fritidsbolig som den avdøde eide og som har vært til felles bruk, og
– andre eiendeler etter avdøde som for eksempel bankinnskudd, aksjer og næringseiendom hvis det er bestemt i testament eller de andre arvingene samtykker

Gjenlevende samboers overtakelse av uskiftebo skjer på grunnlag av skifteattest fra tingretten, jf. arveloven § 28 g.

2.5.2 Skattesubjekt og ligningsmåte i forbindelse med dødsfallet

Eiendeler som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves. For eiendeler, herunder sameieandel, som tilhører gjenlevende innebærer ikke dødsfallet noen skattemessige konsekvenser.

Avdødes inntekt i dødsåret lignes på avdøde selv for tiden frem til dødsfallet. Hvis gjenlevende samboer er enearving, gjelder reglene om sambeskatning av avdøde og enearving, som er beskrevet i pkt. 2.2.

Oppstår det et dødsbo, skal inntekt som skriver seg fra tiden etter dødsfallet lignes på dødsboets hånd, jf. pkt. 5.

Gjenlevende samboer som overtar eiendeler i uskifte, se pkt. 2.5.1, lignes for disse eiendelenes vedkommende tilsvarende som gjenlevende ektefelle som sitter i uskifte, jf. sktl. § 2-15 annet ledd og pkt. 2.4.3. Reglene om skattemessig kontinuitet gjelder også for samboer som overtar i uskifte. Har dødsfallet skjedd før 2014, vil det imidlertid ikke være adgang for gjenlevende til å kreve fradrag for avdødes fremførbare underskudd fra årene før dødsfallsåret.

Overtar gjenlevende samboer bare en del av boet etter avdøde i uskifte, oppstår det et særskilt dødsbo for den delen som ikke overtas i uskifte, for eksempel avdødes bankinnskudd, aksjer og næringseiendom. Dødsboet lignes som eget skattesubjekt så lenge

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

boet står under offentlig eller privat skifte. Formuen utenfor uskifteboet og avkastning av denne lignes på dødsboet. Om ligningen av dødsboet, se pkt. 5

3 Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen

3.1 Arvelater

3.1.1 Inntekt/kostnad

Skattyter som er avgått ved døden er skattepliktig for egne inntekter som tidfestes etter

- realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, når skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget før dødsfallet selv om det ikke er mottatt
- kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, når skattyteren har fått eller hadde adgang til å få utbetalingen før dødsfallet

Avdøde kan ikke skattlegges for inntekter hvor tidspunktet for skattlegging (tidfestingen) inntrer etter dødsdagen. De samme prinsipper gjelder for fradragsrett for kostnader. Avdøde har ikke krav på fradrag for kostnader som er påløpt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, selv om en tilhørende inntekt tidfestes før dødsfallet. Slike inntekter/ kostnader kan imidlertid være skattepliktige/fradragsberettigede for etterfølgeren etter sktl. § 9-7, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

3.1.2 Formue

Skattyter kan ikke formuesbeskattes for det inntektsåret han døde. Skattlegging av formuen foretas hos de etterlatte, eventuelt dødsboet.

3.2 Arvinger, gjenlevende ektefelle og gjenlevende samboer

Formuesøkning ved arv er skattefri for arvinger, se sktl. § 5-50 tredje ledd. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer, også når midler overtas i uskifte. Tidligere var formuesøkning ved arv arveavgiftspliktig, men arveavgiftsloven er opphevet med virkning for dødsfall som finner sted fra og med 1. januar 2014.

Skattefritaket omfatter ikke avkastning av arvede midler og avkastning av midler som er overtatt i uskifte. Fritaket omfatter heller ikke formuesskatt på arvede midler og midler som er overtatt i uskifte.

Om arvingenes, gjenlevende ektefelles og samboers rett og plikt til å overta avdødes skattemessige posisjoner i forbindelse med dødsfallet, herunder skatteplikt for inntekter opptjent før dødsfallet og som tidfestes etter dødsfallet og om fradragsrett for kostnader pådratt før dødsfallet og som tidfestes etter dødsfallet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

4 Fradragsrett for arveavgift

4.1 Inntekt

Arveavgift kan vanligvis ikke fratrekkes i inntekt. Unntak gjelder imidlertid når det som mottas ikke er eiendomsrett til en gjenstand, men bare en rett til å oppebære fremtidige inntekter (inntektsnytelser) som er skattepliktige for mottakeren, jf. sktl. § 6-16.

Arveavgiftsloven er opphevet, slik at det ikke skal beregnes arveavgift for arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere, eller gave som ytes 1. januar 2014 eller senere. For midler som består i inntektsnytelser får opphevelsen virkning når første termins forfall eller bruksrettens inntreden skjer 1. januar 2014 eller senere, se lov om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 13. desember 2014 nr. 110 I bokstav c. Dette gjelder også hvor arveavgiftsberegningen etter den opphevede arveavgiftsloven § 10 første ledd annet punktum skulle utstå til de enkelte år hvor inntektsnytelsen ble ervervet.

Fradrag for arveavgift skal i tilfelle gis for det beløp som i inntektsåret faktisk er betalt i arveavgift for den beregnede verdi av inntektsnytelsen. Som følge av at rådighetservervet i noen tilfeller skal anses å skje etterhvert som inntektsnytelsen mottas, kan det dermed bli aktuelt med fradrag for arveavgift av utbetalinger i 2014 og senere år.

Som inntektsnytelse regnes både engangsutbetaling og løpende ytelser, se FIN 9. juni 1986 i Utv. 1987/404. (Dette gjelder også for arveavgift på livrenter.) Det gis imidlertid bare fradrag for den del av arveavgiften som er beregnet av det

arveavgiftsgrunnlaget som knytter seg til den skattepliktige del. Det skal altså ikke gis fradrag for den del av arveavgiften som knytter seg til den del av en inntektsnytelse som eventuelt ikke er skattepliktig eller av andre formuesobjekter som inngikk i arveavgiftsgrunnlaget. Ved beregning av den fradragsberettigede arveavgiften, skal den skattepliktige del av inntektsnytelsen anses å utgjøre den øverste del av arveavgiftsgrunnlaget (avgiften var progressiv). Imidlertid skal ikke fradraget omberegnes, om det på et senere tidspunkt erverves andre midler som arveavgiftsberegnes på toppen av inntektsnytelsen, se Ot.prp. 48 (1962-63) side 25.

Eksempel
En datter har etter sin far (særeie) arvet kr 600 000 i kontanter og retten til halvparten av det årlige overskudd i farens foretak uten å bli eier av en andel i foretaket. Denne rettigheten er verdsatt til kr 200 000.

Samlet arveavgift av kr 800 000 (minus fribeløpet 470 000)	=	*kr 19 800*
– arveavgift av kr 600 000 (minus fribeløpet 470 000)	=	*kr 7 800*
Fradragsberettiget andel av avgiften	=	*kr 12 000*

Fradragsberettiget arveavgift skal som hovedregel fratrekkes når den betales og så snart det er dekning for den i skattyterens inntekt. Se Utv. 1964/605.

Når det er nødvendig med opplysninger om arveavgiftsgrunnlaget, må skattyteren bes om å sende inn en kopi av arveavgiftsberegningen.

4.2 Formue

Skyldig arveavgift kan fratrekkes arvingenes formue fra og med første ligning etter dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av om det er et dødsbo som er eget skattesubjekt og derfor skattlegges for den arvede formue frem til utlodningstidspunktet. Avgiften må fastsettes skjønnsmessig inntil boet er gjort opp. Det er arvingene som skal svare avgiften. Dødsboet kan ikke kreve fradrag for denne.

5 Ligning av dødsboet

5.1 Generelt

Dødsbo som ikke er overtatt av gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller av enearving, er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h, fra dødsfallstidspunktet og frem til opphørstidspunktet. Boet er å anse som en sammenslutning av arvinger og eventuell gjenlevende ektefelle/samboer, f.eks. ved fastsetting av inngangsverdi og i spørsmål om skatteplikt for inntekter, salgsgevinst og fradrag for kostnader.

Hvor dødsfallet har funnet sted 1. januar 2014 eller senere, skal dødsboet videreføre avdødes skatteposisjoner etter sktl. § 9-7 første ledd, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.

Dødsbo skal svare både formues- og inntektsskatt. Det beregnes ikke personinntekt for dødsbo.

5.2 Insolvent dødsbo

Insolvent dødsbo er bare skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets regning. Om ligningen av insolvent dødsbo for øvrig, se emnet «Konkurs».

5.3 Opphør av dødsboet

Ved et offentlig skifte anses boet opphørt når det er sluttet og utloddet, jf. skifteloven § 35. Når boet skiftes privat anses boet opphørt når de arve- og skifterettslige spørsmål, herunder forholdet til kreditorene, er avklart. Som hovedregel må en kunne legge til grunn at boet er opphørt ved arvingenes oppgjørsdato. Er f.eks. en bankkonto overført til en eller flere arvinger samtidig som andre fordelingsspørsmål vedrørende skiftet ikke er avklart, anses boet likevel ikke for opphørt. (Arvingen beskattes for formue og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

inntekt fra tidspunktet for utlodningen, herunder eventuell forhåndsutlodning. Dette gjelder selv om slutningen av boet ikke er rettskraftig per 31. desember vedkommende år.)

Kommer man etter en konkret vurdering til at boet i realiteten må anses opphørt før utlodningen, skal arvingene beskattes som om de eier eiendelene i boet i sameie. Dette vil også kunne gjelde i tilfeller hvor boet privatrettslig sett ikke anses som skiftet. Om beskatning av sameiere, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

5.4 Beskatning i dødsåret og senere år

5.4.1 Generelt

I dødsåret skattlegges boet for avdødes og boets samlede inntekt. For senere år skattlegges boet for sin inntekt. Til boets inntekt regnes også avkastning av den formue som inngår i boet. For dødsåret og eventuelt for senere år skattlegges dessuten boet for formue som inngår i boet, hvis det ikke er sluttet før utgangen av vedkommende år.

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra individuelle pensjonsavtaler, se emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)», pkt. 6.3.

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra innskuddspensjon i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», pkt. 4.2.

5.4.2 Dødsboet realiserer eiendeler

Selger dødsboet til andre enn arvinger (herunder arveberettiget gjenlevende samboer) og/eller gjenlevende ektefelle, regnes dette som realisasjon.

5.4.3 Skatteposisjoner

Dødsbo og enearving som lignes under ett med avdøde i dødsåret, kan kreve fradrag for avdødes underskudd i sin inntekt i dødsåret. Dette følger av sambeskatningsregelen i sktl. § 2-15 første ledd. Har dødsfallet funnet sted i 2014 eller senere, følger det samme av kontinuitetsregelen i sktl. § 9-7 første ledd.

Har dødsfallet funnet sted før 2014, kan avdødes underskudd ikke fremføres til senere år.

Har dødsfallet skjedd 1. januar 2014 eller senere, skal dødsboet i følge sktl. § 9-7 første ledd overta avdødes skatteposisjoner, herunder negativ saldo, gevinst- og tapskonto mv., se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.2. Om oppgjør av skatteposisjoner før slutning av bo som står under offentlig skifte og om videreføring av skatteposisjoner for arvinger, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.2.

5.4.4 Særfradrag

Når et dødsbo lignes som selvstendig skattyter, skal det ha avdødes særfradrag for dødsåret. Ved sammensatt skifte må særfradraget eventuelt fordeles mellom ektefellene, se emnet «Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne». Dødsboet får avdødes del av fradraget.

5.4.5 Klassefastsetting

Om klassefastsetting, herunder personfradrag for dødsbo, se emnet «Klassefastsetting».

5.4.6 Utland

Var avdøde ikke skattepliktig til Norge, vil heller ikke boet bli det. Dette gjelder selv om booppgjøret skjer her i landet.

5.4.7 Forhåndsligning

Om forhåndsligning av dødsbo, se emnet «Forhåndsligning».

6 Selvangivelse

Når gjenlevende ektefelle/samboer overtar boet i uskifte, har gjenlevende plikt til å levere selvangivelse for avdødes inntekt. I andre tilfeller er det skifteforvalter,

bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger (herunder enearving) som er ansvarlig for å levere selvangivelsen, jf. lignl. § 4-5 nr. 3.

7 Skattestedet

Dødsbo er skattepliktig for inntekt og formue i den kommune der avdøde ville ha vært skattepliktig etter bosted, jf. sktl. § 3-1 fjerde ledd. Avgjørende er således i alminnelighet avdødes bosted per 1. november året forut for dødsåret. Unntak gjelder for formue og inntekter som er undergitt stedbunden skattlegging.

Overtar enearvingen boet og vedkommende bor i annen kommune, skal avdødes inntekt lignes i enearvingens bostedskommune, jf. sktl. § 3-1 første ledd. Dette gjelder bare for så vidt inntekten ikke er stedbundet. Ligningen foretas på samme måte når gjenlevende ektefelle/samboer overtar boet uskiftet.

8 Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter emne)

8.1 Aksjer, inngangsverdi

Om inngangsverdi på aksjer, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»

8.2 Aksjer mv. og andeler – fradrag for skjerming

Skjermingsfradrag for dødsåret tilordnes den som er eier av aksjene/andelene den 31. desember dette året, se sktl. § 10-12 annet ledd og § 10-42 åttende ledd. Dette kan være dødsboet, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving.

8.3 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte er fullt ut skattepliktig hos avdøde, hvis aksjeutbyttet er besluttet utdelt før dødsfallet. Er det besluttet utdelt etter dødsfallet, er det skattepliktig hos arving, gjenlevende ektefelle/samboer eller dødsbo. Ved fremføring av godtgjørelse etter dødsfall gjelder reglene om fremføring av underskudd så langt de passer. Se ovenfor og «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

8.4 Andel av salgsvederlag for medarvinger

Når arvinger overtar for eksempel fast eiendom på slike vilkår at medarvinger skal ha rett til andel i fremtidig salgsvederlag for hele eller deler av eiendommen, skal den overtakende arving anses fullt ut som eier av eiendommen. Forpliktelsen skal ikke påvirke arvingens inngangsverdi. Medarvingene har ervervet en betinget rett som ikke skal komme til fradrag som gjeld hos eieren eller formuesbeskattes hos medarvingene.

Realiseres hele eller deler av eiendommen, foretas gevinstbeskatning hos eieren. Om fastsetting av utgangsverdien, se emnet «Utgangsverdi», pkt. 2.14. Det vil ikke oppstå noen skatteplikt for medarvingene for deres andel av salgsvederlaget. Vederlaget anses innvunnet ved realisasjon av en muntlig fordring og gevinst er unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 første ledd bokstav c.

8.5 Andeler i deltakerlignet selskap – inngangsverdi

Om inngangsverdi for andeler i deltakerlignet selskap, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

8.6 Arbeid under utførelse

8.6.1 Avdøde

Ved fastsetting av avdødes inntekt i dødsåret skal det settes en verdi for arbeider under utførelse på dødsfallstidspunktet etter de vanlige regler. Se for øvrig emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

8.6.2 Etterfølger

Inngangsverdien hos etterfølgerne for arbeider under utførelse skal videreføres av gjenlevende ektefelle, enearving eller dødsbo, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.7 Avskrivninglinntektsføring fra saldo i dødsåret

8.7.1 Avskrivning/inntektsføring etter saldoreglene

Det skal ikke gjennomføres saldoavskrivning ved fastsettingen av avdødes inntekt i dødsåret. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker har rett og plikt til å overta arvelaters skatteposisjoner knyttet til de formuesobjekter som overføres, herunder avskrivningsgrunnlag, jf. sktl. § 9-7.

8.7.2 Avskrivning/fradragsføring utenom saldoreglene

Inngangsverdi for
- leietakers påkostning på leid driftsmiddel når leietaker ikke blir eier av påkostningen
- visse immaterielle driftsmidler
- visse forskuddsbetalinger, f.eks. ved leasing
- betydelige, men ikke varige driftsmidler som skattyter har valgt å aktivere, og
- driftsmidler som avskrives lineært i medhold av sktl. § 14-50

kan fradragsføres/avskrives fordelt over flere år. Slik fradragsføring/avskrivning kan foretas hos avdøde i dødsåret med en forholdsmessig del regnet etter tid.

Overtas virksomheten av gjenlevende ektefelle, dødsbo eller enearving, skal det avskrivningsgrunnlag som er benyttet av avdøde i dødsåret, videreføres av etterfølgeren. Bruker ikke etterfølgerne driftsmidlene etter avdøde i ervervsvirksomhet etter dødsfallet, kan det ikke foretas avskrivninger hos dem.

8.8 Begravelse

Gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2 er skattefri, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 3.

Kostnader til begravelse mv. er ikke fradragsberettiget.

8.9 Betinget avsatt gevinst

Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon er en skatteposisjon som skal videreføres i samsvar med sktl. § 9-7, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

8.10 Foreldrefradrag

Var avdøde enslig forsørger, gis foreldrefradrag i avdødes alminnelige inntekt.

Gjenlevende forelder har krav på foreldrefradrag når betingelsene er oppfylt.

8.11 Forfatterrettigheter mv.

Om forfatterrettigheter ervervet ved arv, se emnet «Opphavsretter».

8.12 Forhåndsligning

Om forhåndsligning, se emnet «Forhåndsligning».

8.13 Forretningsverdi (goodwill)

Om behandling av inngangsverdi for forretningsverdi hos etterlatte, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

8.14 Gevinst- og tapskonto

Etterfølgeren trer inn i avdødes skatteposisjon knyttet til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

8.15 Innsynsrett

Om dødsbos, gjenlevende ektefelles og arvingers innsynsrett, se emnet «Innsynsrett – egne forhold» og emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.5.10.

8.16 Klassefastsetting

Om klassefastsetting, herunder personfradrag, for gjenlevende ektefelle og dødsbo, se emnet «Klassefastsetting».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.17 Livsforsikringer

Om skattereglene ved utbetaling av livsforsikring/kapitalforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

8.18 Lønn, feriepenger mv.

8.18.1 Lønn i dødsmåneden

Om skatteplikt for lønn mv. opptjent før dødsfallet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.5 og pkt. 2.2.5.

8.18.2 Etterlønn

All lønn utbetalt etter dødsfallet og som ikke var opptjent ved dødsfallet, regnes som etterlønn.

Etterlønn tilsvarende 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden er skattefri (frem til 1. mai 2015 kr 132 555 og fra 1. mai 2015 kr 135 102). Etterlønn utover dette er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller boet. Skattepliktig etterlønn er ikke personinntekt for ektefelle/arvinger.

For statsansatte er det gjennomført en livsforsikringsordning. Ingen del av utbetaling fra denne ordningen er skattepliktig.

For kommuneansatte er det forskjellige ordninger:

- Noen kommuner utbetaler lønn til dødsdagen. I tillegg får de etterlatte livsforsikringsbeløp på 1,5-3 ganger grunnbeløpet i folketrygden (fra kr 132 555/135 102 til kr 265 110/270 204), gradert etter alder. Beløpet utbetales av forsikringsselskapet og er ikke skattepliktig. Livsforsikringen er tegnet av kommunen.
- Noen kommuner utbetaler lønn til dødsdagen. I tillegg ytes et tilsvarende beløp som livsforsikringen ovenfor, men direkte fra kommunen. Av sistnevnte utbetaling er et beløp tilsvarende 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden skattefritt (frem til 1. mai 2015 kr 132 555, fra 1. mai 2015 kr 135 102).
- Noen kommuner har andre ordninger.

For ansatte utenom stat og kommune vil forholdene variere.

8.19 Pelsdyr

Om innestående på bonusfond og markedsutjevningsfond, se emnet «Pelsdyr».

8.20 Pensjon

8.20.1 Pensjon for dødsmåneden

Om skatteplikt for pensjon opptjent før dødsfallet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.5. Pensjon for dødsmåneden skal innrapporteres. Av praktiske grunner skal denne pensjonen anses å være skattefri.

8.20.2 Etterpensjon

Etterpensjon er all pensjon som fortsetter å løpe en viss tid etter dødsfallet, dvs. som opptjenes etter dødsfallsmåneden. Avtale om etterpensjon til etterlatte kan fremgå av statlig/privat regulativ eller privat avtale.

Etterpensjon omfatter ikke etterbetaling av pensjon opptjent av avdøde før dødsfallet, men som utbetales/tidfestes etter dødsfallet. Om behandlingen av dette, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.5 og pkt. 2.2.5.

Fra folketrygden utbetales pensjon ut dødsmåneden.

For pensjonister i Statens pensjonskasse, utbetales pensjonen ut dødsmåneden. I tillegg utbetales til arvinger en måneds pensjon, men til gjenlevende ektefelle to måneders pensjon.

Etterpensjon som utbetales med inntil 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden (frem til 1. mai 2015 kr 132 555 og fra 1. mai 2015 kr 135 102), anses skattefri, jf. sktl. § 5-40 første ledd.

Etterpensjon utover 1,5 ganger grunnbeløpet er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller bo. Skattepliktig etterpensjon skal ikke tas med i grunnlaget for trygdeavgift. Skattepliktig etterpensjon skal innrapporteres.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

For andre pensjonister vil forholdene variere.

8.20.3 Individuell pensjonsavtale

Om skatteplikt ved utbetaling etter individuell pensjonsavtale, se emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)».

8.20.4 Innskuddspensjon i arbeidsforhold

Om skatteplikt ved utbetaling etter innskuddspensjon i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

8.20.5 Avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold

Om avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.».

8.21 Pleiegodtgjørelse til etterlatte

Etter arveloven § 36 kan hjemmeværende barn som uten rimelig vederlag har gjort særlig mye for arvelater, kreve å få en sum forlodds fra boet. Beløpet anses som en del av arven og er ikke skattepliktig for mottakeren. Se FIN 29. oktober 1980 i Utv. 1980/629. Dette gjelder ikke vederlag som følger av avtale mellom arvelater og hjemmeværende barn.

8.22 Reindrift

Om reindrift, se emnet «Reindrift».

8.23 Renteinntekt

Renter av avdødes bankinnskudd, utestående fordringer, obligasjoner mv. påløpt frem til og med dødsdagen vil alltid være skattepliktig hos avdøde. Renter påløpt etter dødsdagen vil være skattepliktig hos gjenlevende ektefelle, dødsbo eller arving.

8.24 Selvangivelse

Gjenlevende ektefelle som overtar boet i uskifte, har plikt til å levere selvangivelse for avdødes inntekt. I andre tilfeller er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger (herunder enearving) som er ansvarlige for å levere selvangivelsen.

8.25 Skadeserstatning ved tap av forsørger

Engangsutbetaling av skadeserstatning for tap av forsørger er ikke skattepliktig inntekt, se for øvrig emnet «Skadeserstatning».

8.26 Skattebegrensning

Om skattebegrensning for liten skatteevne i dødsåret, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

8.27 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 reduseres tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som avdøde har mottatt pensjon, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav c. Dødsmåneden hvor pensjonen er skattefri, regnes ikke med. Om skattefradrag for pensjonsinntekt, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt».

8.28 Skiftekostnader

Kostnader ved skifte av dødsbo er ikke fradragsberettiget. Om prosesskostnader, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

8.29 Skogbruk

Om eventuell avbruddsligning ved dødsfall og om gjennomsnittsligning for arvinger/gjenlevende ektefelle, se emnet «Skogbruk».

8.30 Særfradrag

Særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81 er opphevet med virkning f.o.m. inntektsåret 2015. Det er gitt overgangsregler for visse grupper som skal gjelde for inntektsårene 2015, 2016 og 2017, se emnet «Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne»

Særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene og for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82 gis som årsfradrag uten avkorting for antall måneder.

Særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene, gis bare i den utstrekning avdødes faktiske kostnader i dødsåret må anses å ha vært så store at de etter vanlige regler ville ha gitt rett til særfradrag, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis for samme antall måneder som avdøde har mottatt utvidet barnetrygd.

8.31 Taushetsplikt

Om skattemyndighetenes taushetsplikt, se emnet «Taushetsplikt».

8.32 Tilleggsskatt

Om tilleggsskatt, se emnet «Tilleggsskatt».

8.33 Underskudd

Om underskudd tilhørende avdøde, se ovenfor og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Om tilbakeføring av underskudd, se emnet «Underskudd», pkt. 6.

8.34 Utestående fordringer

Enearving, gjenlevende ektefelle eller dødsbo som viderefører avdødes virksomhet, skal overta avdødes skatteposisjoner knyttet til kundefordringer etter sktl. 14-5, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

Om skattemessig nedvurdering av kundefordringer, se emnet «Fordringer».

8.35 Uttak fra virksomhet

Uttak foretatt av avdøde behandles fullt ut etter de vanlige regler. Tar etterfølgeren ut formuesobjekt etter dødsfallet, behandles dette som uttak for etterfølgeren etter de vanlige regler. Ved vurderingen av om kostpris er kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen slik at vilkårene for uttaksbeskatning foreligger, vil avskrivninger/nedskrivninger foretatt før dødsfallet behandles på samme måte som om de var foretatt av etterfølgeren selv, jf. sktl. 9-7 første ledd. For ektefeller gjelder dette uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» og emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

8.36 Varelager

8.36.1 Avdøde

Ved fastsetting av avdødes inntekt må det settes en verdi av eventuelt varelager på dødsfallstidspunktet, etter skattelovens alminnelige regler. Se emnet «Varebeholdning».

8.36.2 Etterfølger

For den del av varelageret som anses ervervet ved dødsfallet, skal enearving, gjenlevende ektefelle eller dødsbo videreføre den verdi som ble satt som utgangsverdi for avdøde på dødsfallstidspunktet som inngangsverdi.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Avis mv.

– *Sktl. § 5-1, § 5-10*

1 Fordel ved fri avis

Fordel ved helt eller delvis fri avis i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også for avisansatte når de får avisen brakt hjem. Enkelte ansatte med et spesielt informasjonsbehov vil kunne få flere avisabonnementer av arbeidsgiveren. I disse tilfellene beskattes normalt bare fordelen med ett abonnement på en dagsavis, selv om alle blir levert hjemme hos vedkommende.

Når ansatte med et spesielt informasjonsbehov selv holder abonnement på en dagsavis, kan avisabonnementer som dekkes av arbeidsgiver normalt unntas fra beskatning. For aksjonærer som ikke arbeider i selskapet behandles fri avis som utbytte.

Reglene ovenfor gjelder tilsvarende for abonnement på avis i elektronisk form.

2 Tilgang til avis mv. på arbeidsstedet

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidsstedet kan etter nærmere regler anses som velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.2.

3 Fradrag for aviskostnader

3.1 Generelt

Kostnader til aviser er normalt en privat kostnad som ikke er fradragsberettiget, se f.eks. LRD 23. april 1992 (Eidsivating) i Utv. 1992/862. Når aviser hovedsakelig holdes for å tjene yrkesinteresser, foreligger fradragsrett for kostnadene. Fradraget går eventuelt inn i minstefradraget.

3.2 Aviser til ansatte

Næringsdrivende som holder aviser for de ansatte har krav på fradrag for kostnader til abonnement.

3.3 Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet

Kostnader til aviser, illustrerte blader mv. som kjøpes inn av virksomheten for å legges ut på de ansattes spiserom, på venteværelser mv. er fradragsberettiget.

4 Særlige yrkesgrupper

Om fradrag for aviskostnader for

– kunstnere, se emnet «Kunstnere»
– journalister, se emnet «Journalister mv.»

Barn og ungdom

– *Sktl. § 2-14, § 4-22, § 5-15 første ledd bokstav o og § 6-49.*
– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 2-3-3*

1 Barn som er 16 år eller yngre

1.1 Hovedregel

1.1.1 Barnets foreldre bor sammen

Formue og inntekt til barn som er 16 år eller yngre ved inntektsårets utgang, lignes som hovedregel med en halvpart på hver av foreldrene når foreldrene bor sammen, jf. sktl. § 2-14 første ledd. Dette gjelder både for ektefeller og for samboere og selv om samboerne ikke er meldepliktige.

Foreldrene kan kreve en annen fordeling.

1.1.2 Barnets foreldre bor ikke sammen

Når foreldrene ikke bor sammen ved inntektsårets utgang, skal barnets formue og inntekt som hovedregel tilordnes den av foreldrene som barnet er registrert bosatt sammen med i folkeregisteret ved inntektsårets utgang, jf. sktl. § 2-14 annet ledd første punktum. Hvis vedkommende ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt lignes hos den annen når sistnevnte har hatt omsorgen for barnet det meste av året, jf. sktl. § 2-14 annet ledd annet punktum.

Bor den av foreldrene som blir tilordnet barnets formue og inntekt sammen med en annen person som ikke har adoptert barnet, skal barnets formue/inntekt normalt lignes hos den som er barnets mor eller far. Dette vil f.eks. gjelde for ikke-meldepliktige samboere med særkullsbarn. Om fordeling av særkullsbarns formue og inntekt ved ligning av ektefeller, herunder meldepliktige samboere, se nedenfor.

1.1.3 Barn uten foreldre/foreldrene fratatt daglig omsorg

Har barnet ikke foreldre i live, lignes barnet som selvstendig skattyter. I praksis kan barnet også lignes selvstendig hvis barnet og foreldrene lever atskilt, og årsaken til dette er at begge foreldrene er fratatt foreldreansvaret, eller at begge foreldrene er fratatt den daglige omsorg for barnet.

1.1.4 Fordeling mellom ektefeller av særkullsbarns formue og inntekt

Særkullsbarns formue og inntekt som er tilordnet den ene ektefelle som mor/far etter reglene ovenfor, lignes med en halvpart på hver av ektefellene, jf. sktl. § 2-14 tredje ledd første punktum. Den av ektefellene som ikke er særkullsbarnets biologiske mor eller far, og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt tas med hos den andre ektefellen, jf. sktl. § 2-14 tredje ledd annet punktum.

1.2 Unntak, arbeidsinntekt for barn 13 år eller eldre

Barn lignes særskilt for all arbeidsinntekt, også fra foreldres bedrift, fra og med det år de fyller 13 år, jf. sktl. § 2-14 fjerde ledd. Dette gjelder imidlertid ikke inntekt av egen virksomhet. Om unntak fra dette, se pkt. 1.1.3. Om ligning av beregnet personinntekt hos barn, se emnet «Personinntekt – allment».

Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i barnepensjon, og eventuell skattepliktig understøttelse o.l., se emnet «Minstefradrag». Om særskilt inntektsfradrag, se nedenfor.

1.3 Unntak, visse engangserstatnings- og forsikringsutbetalinger

Barn som lignes sammen med foreldrene og som har fått engangserstatning eller forsikringsutbetaling som omfattes av sktl. § 4-22, lignes særskilt for formue og inntekt av avkastning av engangserstatningen, se sktl. § 2-14 femte ledd. Om hvilke ytelser som omfattes av formuesskattefritaket i sktl. § 4-22, se pkt. 4. Særskilt ligning skal ikke gjennomføres hvis felles ligning etter hovedregelen gir lavere skatt enn særskilt ligning.

2 Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang ikke har fylt 13 år er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Beløpsgrensen gjelder samlet arbeidsinntekt som tidfestes i inntektsåret, uavhengig av om inntektene skriver seg fra forskjellige arbeidsgivere. Overstiges beløpsgrensen, er det overskytende skattepliktig og lignes på vanlig måte sammen med foreldrenes inntekt.

Skattefritaket gjelder inntekt av en konkret arbeidsprestasjon. Passive honorarer, for eksempel reklamefotografering av spedbarn, faller utenfor.

Skattefri lønn inntil kr 10 000 fra én arbeidsgiver hindrer ikke skattefri lønn under grensen for lønnsrapportering fra en annen arbeidsgiver, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, se emnet «Skattefri arbeidsinntekt», pkt. 2.

3 Ungdom som er 17 år eller eldre

Ungdom som er 17 år eller eldre ved inntektsårets utgang, skal lignes selvstendig for all formue og inntekt. Dette gjelder også barnepensjon og eventuell skattepliktig understøttelse.

Selvstendig ligning innebærer at både bruttoinntekter og fradrag føres på ungdommen. Er fradragene større enn bruttoinntektene, er det ikke anledning til å fradra det overskytende i foreldrenes inntekt. Eventuelt underskudd kan fremføres hos ungdommen, jf. sktl. § 14-6 første ledd. (Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i barnepensjon og eventuelt skattepliktig understøttelse o.l., se emnet «Minstefradrag». Om særskilt inntektsfradrag, se pkt. 6).

4 Skattefrihet for formue ved mottak av visse engangserstatnings- og forsikringsutbetalinger til barn

4.1 Generelt

Følgende erstatnings- og forsikringsutbetalinger til barn og unge er fritatt for formuesskatt til og med det inntektsåret personen fyller 21 år, jf. sktl. § 4-22

- engangserstatning for personskade og tap av forsørger som i hovedsak utmåles etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 og yrkesskadeforsikringsloven
- engangserstatning for personskade og tap av forsørger etter en annen stats erstatningsrett, så langt erstatningen er fastsatt etter hovedsakelig tilsvarende prinsipper som i norsk erstatningsrett
- engangsutbetaling av ulykkes-, sykdoms- eller uføreforsikring ved skade, sykdom eller lyte
- engangsutbetaling av ulykkesforsikring eller dødsfallsforsikring ved tap av forsørger

Formuesskattefritaket gjelder selve erstatnings- og forsikringsutbetalingen. Formue som følge av akkumulerte renter omfattes ikke av skattefritaket. Renter er skattepliktig inntekt det enkelte opptjeningsår/inntektsår, selv om formuen er unntatt formuesskatteplikt.

Formuesskattefritaket gjelder uavhengig av hvordan engangserstatningen/forsikringsbeløpet er plassert, forutsatt at det er tilstrekkelig sammenheng mellom engangserstatningen/forsikringsbeløpet og plasseringen.

Fra og med det inntektsåret personen fyller 22 år gjelder vanlige formuesskatteregler, dvs. at erstatningsbeløpet og avkastningen inngår i formuesgrunnlaget.

Om særskilt ligning av formue og avkastning av denne ytelsen, jf. sktl. § 2-14, femte ledd, se nærmere pkt. 1.3.

Se forøvrig Prop. 70 L (2012-2013).

4.2 Nærmere om erstatning etter prinsippene i skadeserstatningsloven kap. 3 eller yrkesskadeforsikringsloven

Ved erstatningsutbetalinger har det ingen betydning for formuesskatteplikten hvilket rettslig ansvarsgrunnlag som ligger til grunn for erstatningen. Ansvarsgrunnlaget kan f.eks. være skadeserstatningsloven (lov 13. juni 1969 nr. 26), bilansvarslova (lov 3. februar 1961), yrkesskadeforsikringsloven (lov 16. juni 1989 nr. 65), pasientskadeloven (lov av 15. juni 2001 nr. 53), voldsoffererstatningsloven (lov 20. april 2001 nr. 13), produktansvarsloven (lov 23. desember 1988 nr. 104), ulovfestet rett osv.

Utbetaling av personerstatning etter en frivillig ansvarsforsikring som dekker rettslig erstatningsansvar vil følge skadeserstatningslovens regler for utmåling av erstatning og omfattes av skattefritaket, jf. Prop. 70 L (2012-2013) pkt. 5.1.

Det er et vilkår for formuesskattefritak at engangserstatningen er utmålt, dvs. beregnet, etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 eller yrkesskadeforsikringsloven. De fleste erstatningsordninger følger de alminnelige utmålingsreglene i skadeserstatningsloven kapittel 3. Noen erstatningsordninger følger hovedprinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3, men med enkelte moderasjoner, f.eks. voldsoffererstatningsloven. Disse erstatningsordningene er også omfattet av formuesskattefritaket.

4.3 Nærmere om erstatning etter utenlandsk rett

For erstatninger etter utenlandsk rett gjelder formuesskattefritaket så langt erstatningen er fastsatt etter hovedsakelig samme prinsipper som i norsk erstatningsrett, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav b. Det betyr at formuesskattefritaket skal begrenses i tilfeller der den utenlandske erstatningen langt overstiger et norsk erstatningsnivå. Dette gjelder f.eks. der den utenlandske erstatningen er utmålt etter prinsippet om «punitive damages», dvs. at skadevolder ikke bare må dekke skadelidtes økonomiske tap, men også betale erstatning ut fra et straffehensyn. Har en skattyter mottatt en slik erstatning, begrenses formuesskattefritaket til det erstatningsbeløp skattyter ville ha fått etter norske utmålingsregler.

Utbetalinger av ulykkes-, sykdoms- uføre- og dødsfallsforsikringer fra utenlandske forsikringsselskaper er også omfattet av formuesskattefritaket.

4.4 Nærmere om forsikringsutbetalinger

Formuesskattefritaket for forsikringsutbetalinger gjelder utbetalinger både fra norske og utenlandske forsikringsordninger.

Utbetalinger av vanlig pensjonssparing/pensjonsforsikring til etterlatte omfattes ikke av skattefritaket, se Prop. 70 L (2012-2013) pkt. 5.1

Ulykkesforsikring omfatter forsikringer som gir engangsutbetaling etter forsikringsavtale med medisinsk invaliditet som følge av ulykke. Om forsikringen har et annet navn, f.eks. barneforsikring eller barnekasko, har ingen betydning.

5 Fosterbarn

Fosterforeldre anses som barnets/ungdommens foreldre når fosterforholdet har karakter av adopsjon og fosterforeldrene ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse. Andre fosterforeldre kan ikke lignes for noen del av barnets/ungdommens formue eller inntekt. Om ligning av barn i slike tilfeller, se pkt. 1.1.3.

6 Særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l.

Barn som har arbeidsinntekt og som i tillegg lignes for barnepensjon og eventuell skattepliktig understøttelse, skal ha et særskilt inntektsfradrag, jf. sktl. § 6-49. Fradraget begrenses oppad til personfradraget i klasse 1, som for 2015 utgjør kr 50 400. Fradraget skal ikke overstige barnets arbeidsinntekt etter minstefradrag. Det skal heller ikke overstige mottatt barnepensjon, eventuelt skattepliktig understøttelse o.l. etter særskilt minstefradrag.

Fradraget skal bare gis ved beregning av alminnelig inntekt og påvirker ikke grunnlaget for beregning av personinntekt.

Skatteloven setter ingen øvre aldersgrense for hvem som skal ha dette særskilte inntektsfradraget. Fradrag vil ikke være aktuelt for barn som er 16 år eller yngre når skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. lignes hos foreldrene.

7 Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift

7.1 Lønn

7.1.1 Generelt

Hvor barn arbeider i foreldrenes bedrift gjelder som utgangspunkt de ordinære regler som er nevnt ovenfor om ligning av barns arbeidsinntekt.

Størrelsen på lønn til egne barn vurderes i forhold til arbeidsinnsatsen og den betaling som andre i tilsvarende aldersgruppe ville ha fått for samme arbeid. Det bør tas utgangspunkt i timenoteringer og normalsatser per time, gradert etter alder. Dersom timenoteringer ikke er ført, må omfanget av innsatsen vurderes skjønnsmessig av ligningsmyndighetene. Forlanges det fradragsført lønn for mer enn ca. 250 timer til det enkelte barn, bør det vurderes i hvilken utstrekning fradrag skal gis.

I normaltilfellene vil en kunne legge til grunn følgende satser for lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole. Satsene er fastsatt av NHO Mat og landbruk, og er tatt inn i takseringsreglene § 2-3-3. I satsene er tillagt 10,2 % feriepenger.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Alder	1/1-31/3 2015 Timesats	1/4-31/12 2015 Timesats
17 år	110	112
16 år	106	108
15 år	92	94
14 år	81	83
13 år	73	74

Feriepenger er inkludert i satsene. Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført.

Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som del av lønnen.

7.1.2 Barn under 13 år

Om behandling av lønn til barn under 13 år, se pkt. 2.

7.2 Salgsinntekter mv.

Barn og skoleungdom vil i enkelte tilfeller ha inntekter i tilknytning til foreldrenes bedrift hvor bare en del av vederlaget gjelder arbeid, og hvor utgifter i forbindelse med inntekten kommer til fradrag i bedriften. Dette kan for eksempel gjelde barn på gårdsbruk som får nyfødte dyr i sin spesielle varetekt og som de ved salg får avkastningen av eller oppgjøret for, for eksempel dyrehold som 4 H-oppgave i forbindelse med organisert foreningsarbeid. Videre kan det også forekomme at barn har inntekt ved salg av fisk hvor foreldrenes driftsmidler er benyttet eller hvor de utfører tjenester for andre med foreldrenes båter, maskiner og redskaper, eller de dyrker spesielle vekster på en del av foreldrenes gårdsbruk. Selv om barnet utfører arbeid med fiske, pass av dyr mv. eller utfører tjenester som nevnt, vil vederlaget for barnets arbeidsinnsats (lønnsdelen) bare utgjøre en del av inntekten. Inntekten må her ses som en del av foreldrenes virksomhetsinntekt. I slike tilfeller vil likevel foreldrene kunne overføre «lønnsdelen» til barnet som regulær lønn eller lott, men det skal svares arbeidsgiveravgift av lønnen.

Det vil også forekomme at barn selger en vare fra foreldrenes bedrift der det ikke fordrer innsats av driftsmidler mv. og råemnet i seg selv er tilnærmet verdiløst. Salgsvederlaget vil da i det alt vesentlige kunne henføres til barnets arbeid med å fremstille salgsproduktet. Inntekten må anses som barnets egen inntekt og ikke som lønn fra foreldrene. Det må være forutsetningen at inntekten er oppebåret uavhengig av foreldrene.

7.3 Forholdet til andre bestemmelser

Blir det tilstrekkelig godtgjort at en bestemt type arbeid virkelig er utført av vedkommende barn, må fradragsføring hos foreldrene godtas, selv om barnet ikke har lov til å utføre arbeidet.

Barnepass

- *Sktl. § 6-31 første ledd bokstav d.*
- *Lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav f, j og k.*
- *Lignl. § 5-9 bokstav i*
- *Ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav d.*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-9-91.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-26 og § 1-3-40.*

1 Generelt

Inntekt av barnepass er skattepliktig. I dette emnet er skattytere som passer barn delt i fire grupper som enten

- er arbeidstaker og passer barn andre steder enn i barnepassers eget hjem, se pkt. 2
- for egen regning passer barn i barnepassers eget hjem (dagmamma i eget hjem, normalt uten tilskudd fra det offentlige), se pkt. 3
- for egen regning driver privat barnehage/privat barnepark utenfor eget hjem eller familiebarnehage utenfor eget hjem og med tilskudd fra det offentlige, se pkt. 4.1 eller
- for egen regning driver familiebarnehage i eget hjem med tilskudd fra det offentlige, se pkt. 4.2

2 Arbeidstaker utenfor eget hjem

2.1 Generelt

For arbeidstakere som passer barn andre steder enn i arbeidstakerens eget hjem, behandles arbeidsvederlaget fullt ut som lønn. Dette gjelder også au pair/praktikant. Skatteplikten gjelder både kontante ytelser og fordel ved helt eller delvis fri kost og losji, jf. sktl. § 5-10 og § 5-12.

2.2 Særregler for arbeidsgiver ved privat pass og stell av barn

Om særregler for arbeidsgiver ved privat pass og stell av barn i forhold til arbeidsgiveravgift og lønnsopplysningsplikten, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.11 og emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 4.2.

3 Barnepass i barnepassers eget hjem

3.1 Generelt

Vederlag som barnepasser mottar for å passe barn i barnepassers eget hjem er virksomhetsinntekt, men skal ved ligningen behandles på samme måte som lønn i forhold til trygdeavgift, lønnsrapportering og minstefradrag. Dette gjelder når barnet som passes er

- 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang, eller
- 12 år eller eldre og har særlig behov for omsorg og pleie

Om særlig behov for omsorg og pleie, se tilsvarende under emnet «Foreldrefradrag», pkt. 2.4.

Godtgjørelse som gjelder barn som er 12 år eller eldre og ikke har særlig behov for omsorg og pleie, skal behandles som virksomhetsinntekt.

3.2 Behandling av brutto vederlag

Brutto vederlag fra foreldrene er normalt splittet i en utgiftsgodtgjørelse og et arbeidsvederlag. Hvis splitting ikke er foretatt av foreldrene ved lønnsrapporteringen, må det gjøres av skattekontoret. Utgiftsgodtgjørelsen skal i så fall settes til 50 % av samlet brutto vederlag for hvert barn i året, likevel ikke høyere enn kr 1 091 per måned per barn, jf. takseringsreglene § 1-3-40.

Utgiftsgodtgjørelsen ovenfor anses ikke å gi overskudd. Den anses å dekke faktiske kostnader vedrørende pass av barn i barnepassers eget hjem. Beløpet for

utgiftsgodtgjørelsen er således et standardfradrag. Dette gjelder uavhengig av barnets alder og behov for omsorg og pleie. Er det betalt en høyere utgiftsgodtgjørelse enn ovenfor, anses det overskytende som skattepliktig inntekt.

Har skattyter valgt standardfradrag, er han bundet av dette valget i fem inntektsår såfremt forholdene i det vesentlige er uendret, jf. takseringsreglene § 1-3-40 siste punktum. Har skattyter ikke bundet seg til standardfradraget, kan han i stedet kreve fradrag for dokumenterte faktiske kostnader.

3.3 Minstefradrag

Den delen av bruttovederlaget som etter reglene ovenfor anses som arbeidsvederlag (og eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelser) for barnepass i barnepassers eget hjem av barn som er 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang, eller som er eldre og har særlig behov for omsorg og pleie, skal tas med i grunnlaget for beregning av minstefradrag, jf. sktl. § 6-31 første ledd bokstav d. Det kan ikke kreves minstefradrag i slik godtgjørelse for pass av barn som er 12 år eller eldre ved inntektsårets utgang, og som ikke har særlig behov for omsorg og pleie, se ovenfor.

3.4 Personinntekt

Netto virksomhetsinntekt før fradrag for minstefradrag danner grunnlag for beregnet personinntekt, jf. sktl. § 12-10. Om beregning av personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

3.5 Trygdeavgift

Beregnet personinntekt fra barnepass inngår i grunnlaget for trygdeavgift mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav d. Se for øvrig emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 4.2.2.

3.6 Lønnsrapportering

Foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass plikter å foreta lønnsrapportering, jf. lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav a. Dette gjelder også når barnepasset skjer i barnepassers hjem og utøves som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav j.

Om lønnsrapporteringsplikt for øvrig, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

4 Familiebarnehage, privat barnehage/barnepark o.l.

4.1 Barnepass utenfor eget hjem

Skattytere som for egen regning driver

- familiebarnehage utenfor skattyters eget hjem med offentlig tilskudd eller
- privat barnehage/barnepark o.l. i lokaler som ikke brukes til boligformål

anses som selvstendig næringsdrivende. Dette innebærer at betaling fra foreldre samt offentlig tilskudd er skattepliktig inntekt, og behandles som virksomhetsinntekt.

Om når drift av barnehage organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar anses som skattefri, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.», pkt. 3.4.7.

For familiebarnehager utenfor skattyters eget hjem med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l. i lokaler som ikke brukes til boligformål, vil det ikke kunne kreves standardfradrag. Om avskrivning på driftsmidler i virksomhet, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

4.2 Barnepass i eget hjem

4.2.1 Generelt

Skattyter som driver familiebarnehage for egen regning i eget hjem med tilskudd fra det offentlige anses som selvstendig næringsdrivende. Disse skattyterne kan i følge takseringsreglene § 1-3-40 velge mellom

- fradrag for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap på samme måte som næringsdrivende med familiebarnehage utenfor eget hjem som beskrevet ovenfor
- eller fradrag i inntekten for

- kostnader til driften av familiebarnehagen i eget hjem etter standardsatsen per barn. Dette gjelder også for skattyters egne barn når skattyter inntektsfører verdien av pass for disse etter den samme satsen som de andre foreldrene betaler og
- faktiske lønnskostnader for medhjelpere, feriepenger, arbeidsgiveravgift og andre personalkostnader

Denne valgadgangen gjelder også om familiebarnehagen er organisert som et deltakerlignet selskap, dersom deltakerne passer barnet i en av deltakernes hjem. Velges standardsatsen, gis ett standardbeløp per barn.

Dersom barnepasser velger fradrag etter standardsatsen, blir skattyteren bundet av dette valget i fem år såfremt forholdene i det vesentlige er uendret.

Skattyteren kan velge fradrag etter standardsatsen enten vedkommende er med på å passe barna selv eller dette overlates til andre. Forutsetningen er likevel at skattyteren står for driften, og ikke bare stiller lokaler til disposisjon for barnepass.

Kan skattyter legitimere å ha hatt kostnader til opphold for eget barn i familiebarnehagen som drives for skattyters regning i eget hjem, kan skattyter kreve foreldrefradrag. Egenbetaling som skattlegges, anses i denne forbindelse som en kostnad.

I tillegg til kostnadene ovenfor kan skattyter som selv passer barn kreve minstefradrag når barna i barnehagen er 11 år eller yngre eller er eldre og har særlig behov for omsorg og pleie. Grunnlaget for beregning av minstefradraget er nettoinntekt fra familiebarnehagen (inntekter fratrukket de fradrag som er beskrevet ovenfor).

Om personinntekt, se pkt. 3.4.

Om trygdeavgift, se pkt. 3.5.

4.2.2 Nærmere om fradrag for faktiske driftskostnader

Kostnader knyttet til rom som utelukkende benyttes til familiebarnehagen kan fradragsføres etter reglene om hjemmekontor, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.», pkt. 2. Dette gjelder for eksempel kostnader til inventar, lys, oppvarming, renhold og vedlikehold av denne delen av boligen. I stedet for fradrag for faktiske kostnader, kan det kreves sjablongmessig fradrag med kr 1 700, jf. takseringsreglene § 1-3-26 første ledd.

Drives familiebarnehagen i rom som også benyttes privat, gis det fradrag for kostnader som gjelder barnehagedriften. Dette gjelder for eksempel kostnader til barnestoler, stellebord mv. For annet inventar som hovedsakelig er anskaffet for privat bruk, gis det skjønnsmessig fradrag for ev. ekstra slitasje som følge av barnehagedriften. Kostnader til vedlikehold av boligen og utearealer er imidlertid ikke fradragsberettiget, selv om det kan påvises økt slitasje som følge av barnehagedriften. Påkostninger på boligen må aktiveres, selv om påkostningene utelukkende skyldes barnehagedriften, for eksempel kostnader til pålagt hagegjerde.

4.3 Regnskap/næringsoppgave

Skattyter som for egen regning driver familiebarnehage i/utenfor eget hjem med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l., har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Om bokføringsplikten, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt». Skattyter skal levere næringsoppgave 1.

4.4 Lønnsrapportering

Foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass i familiebarnehage med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l., har ikke lønnsopplysningsplikt jf. lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav j. De skal heller ikke levere opplysninger etter lignl. § 5-9 bokstav i med tilhørende forskrift.

5 Foreldrenes fradragsrett

Om foreldrenes fradragsrett, se emnet «Foreldrefradrag».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Arbeidsgivers tilskudd

Om arbeidsgivers tilskudd til barnepass for arbeidstakernes barn, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

7 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift for vederlag av barnepass, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.11.

Betinget skattefritak

– *Sktl. § 9-2 første ledd bokstav c, § 14-44 fjerde ledd og § 14-70, § 14-71, § 14-72 og § 14-73.*

1 Generelt

Nytt for 2016

Sktl. § 14-73, se annet strekpunkt nedenfor, er endret slik at bestemmelsen fra og med 2016 omfatter gevinst ved realisasjon som følge av både ekspropriasjon, brann og annen ulykke. Nærmere om dette, se pkt. 3.

Reglene i dette emnet omfatter betinget skattefritak ved:
– ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, se pkt. 2
– ekspropriasjon mv. av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73, se pkt. 3
– innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72, se pkt. 4
– makeskifte etter sktl. § 14-71, se pkt. 5.

Foreligger vilkårene for betinget skattefritak etter flere av regelsettene, kan skattyter velge hvilket regelsett han vil anvende.

2 Ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70

2.1 Vilkår for betinget skattefritak

2.1.1 Generelt

Det kan som hovedregel kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst ved ufrivillig realisasjon av alle typer formuesobjekter, både fysiske og ikke-fysiske, når objektet er
– gått helt tapt ved en ulykke, f.eks. naturskade, brann, forlis, hærverk, flom eller tyveri
– ekspropriert
– overdratt ved odelsløsning, eller
– solgt/makeskiftet til erverver som kunne kreve det overdratte objektet ekspropriert.

Om unntak, se pkt. 2.1.4.

Betinget skattefritak kan bare kreves hvis det foreligger realisasjon. Erstatning ved delvis skade gir derfor ikke rett til betinget skattefritak. Om skillet mellom hel eller delvis skade, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Om behandling av erstatning ved delvis skade, se emnet «Skadeserstatning». Derimot foreligger det rett til betinget skattefritak hvis en del av et objekt blir realisert, for eksempel ved ekspropriasjon av en del av en fast eiendom. Om hva som er realisasjon, se for øvrig emnet «Realisasjonsbegrepet».

Reglene gjelder også ved ufrivillig stiftelse/realisasjon av rettighet som varig innskrenker rådigheten over et formuesobjekt (stiftet eller realisert rettighet).

Det kan ikke kreves betinget skattefritak ved realisasjon på andre måter enn nevnt ovenfor, selv om eieren ikke har medvirket frivillig, f.eks. ved salg på tvangsauksjon, tvangsinnløsning av aksjer etter asl. § 4-25 og § 4-26 og asal. § 4-24 og § 4-25 og tvangsutløsning av deltaker i deltakerlignet selskap.

Adgangen til betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon gjelder både i og utenfor virksomhet. Det vil f.eks. gjelde for gevinst ved ufrivillig realisasjon av boligeiendommer, jordbrukseiendommer, ikke-avskrivbare driftsmidler, avskrivbare driftsmidler i saldogruppene e-j, vannfallsrett og veirett. Om betinget skattefritak ved realisasjon av bortfestet tomt, se pkt. 4.

Skattyteren kan velge å kreve hele eller en del av gevinsten avsatt betinget skattefritt. Kreves bare en del avsatt betinget skattefritt, skal resten behandles etter de vanlige beskatningsreglene.

2.1.2 Spesielt om ufrivillig realisasjon av driftsmidler i saldogruppe j

Driftsmidler i saldogruppe j, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», avskrives på egen samlesaldo for hver bygning, jf. sktl. 14-41 fjerde ledd fjerde punktum. Driftsmidler i denne gruppen omfattes også av reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd. Ved realisasjon av driftsmidler på samlesaldo skal det imidlertid ikke beregnes noen gevinst. Det beløpet som kan avsettes betinget skattefritt i slike tilfeller, er eventuell negativ saldo som oppstår ved nedskrivning med erstatningen/vederlaget på samlesaldoen for fast teknisk installasjon i den aktuelle bygningen, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd andre punktum.

2.1.3 Fôrmangel ved langvarig tørke mv.

Ekstraordinær nedslakting som følge av fôrmangel ved langvarig tørke mv. kan etter nærmere kriterier anses som «annen ulykke» dersom de øvrige vilkårene om betinget skattefritak i sktl. § 14-70 er oppfylt. Det presiseres at adgangen til betinget fritak bare omfatter realisasjonsgevinster på buskap som er slaktet som direkte følge av omtalte fôrmangel. For eksempel vil nedslakting som følge av fôrmangel som skyldes skade som oppfyller vilkårene for erstatning ved avlingssvikt, normalt måtte anses som «annen ulykke». Om vilkårene for slik erstatning, se forskrift 17. januar 2012 nr. 56 om erstatning og tilskudd ved klimabetingede skader i plante- og honningproduksjon.

2.1.4 Avgrensning vedrørende objektet

Adgangen til å kreve betinget skattefritak gjelder ifølge sktl. § 14-70 femte ledd, ikke ved ufrivillig realisasjon av

- omløpsmidler, f.eks. varelager, kundefordringer og byggmesters tomteområde beregnet for oppføring av bygninger for salg. Om unntak hvor det likevel skal gis betinget skattefritak for omløpsmidler, se nedenfor
- driftsmidler som er avskrivbare etter saldoreglene i saldogruppene a–d.

Brenner f.eks. et næringsbygg som inneholder maskiner og varelager, kan betinget skattefritak etter disse reglene bare kreves for gevinst vedrørende selve bygget og for erstatningsbeløpet knyttet til faste tekniske installasjoner i saldogruppe j. Ved hel ødeleggelse av næringsbygg, vil vederlaget/erstatningen måtte fordeles mellom bygningen og faste tekniske installasjoner.

Betinget skattefritak kan likevel kreves for gevinst ved ufrivillig realisasjon av følgende omløpsmidler, jf. sktl. § 14-70 sjette ledd:

- buskap på gårdsbruk
- rein i reindriftsnæring
- pelsdyr i pelsdyrnæring og
- akvatiske organismer i akvakultur (fisk mv. i oppdrettsanlegg) Om kostnader til oppfôring av reinvestert smolt, se pkt. 2.4.5.

Dette gjelder når realisasjonen omfatter minst 25 % av det enkelte dyreslaget regnet etter omsetningsverdi, jf. Innst. O. nr. 47 (1996-97) side 2 spalte 2. Med dyreslag menes f.eks. storfe (kuer, okser og kalver), sau, griser, reinsdyr. Tilsvarende gjelder for hvert fiskeslag mv. i oppdrettsnæringen. Minst 25 % av virksomhetens samlede beholdning av det aktuelle fiskeslaget må være ufrivillig realisert. Er buskap på gårdsbruk nedslaktet etter pålegg eller ønske fra veterinærmyndighetene, gjelder særlige regler, se nedenfor.

2.1.5 Særregel for nedslakting av buskap på gårdsbruk

Gevinst som skyldes realisasjon ved nedslakting av buskap på gårdsbruk, kan etter den særlige regelen i sktl. § 14-70 sjuende ledd kreves avsatt betinget skattefritt dersom

– nedslaktingen av buskapen er pålagt av veterinærmyndighet, eller
– frivillig nedslakting av buskapen er ansett ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet.

Nedslakting for eksempel av hensyn til bestandens størrelse eller fordi omlegging av driften er et vilkår for tilskudd eller tillatelse fra offentlig myndighet, er ikke omfattet av bestemmelsen.

2.1.6 Flere gevinster

Har skattyteren flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller bare noen betinget skattefritt.

2.1.7 Blanding tap/gevinst

Har en skattyter i løpet av inntektsåret ufrivillig realisert noen formuesobjekter med gevinst og noen med tap, kan vedkommende få betinget skattefritak for gevinsten ved ufrivillig realisasjon av de formuesobjektene som har gitt gevinst uten reduksjon for tapene på de andre formuesobjektene.

2.1.8 Underskudd

En skattyter som har underskudd eller tap i samme år som den ufrivillige realisasjonen skjer, kan føre underskudd mot gevinsten og innskrenke seg til å kreve betinget skattefritak for den overskytende delen. Det samme gjelder hvis skattyter har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten. Om skattyteren ønsker det, kan likevel hele gevinsten kreves avsatt.

2.1.9 Hvem kan kreve betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon

Bare eieren av det realiserte formuesobjektet kan kreve betinget skattefritak.

I sameie kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av realisasjonsgevinsten. Se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Ved realisasjon av formuesobjekt som tilhører selskap, herunder deltakerlignet selskap, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet.

2.1.10 Tidspunktet for krav om betinget skattefritak

Krav om betinget skattefritak skal normalt fremsettes innen fristen for å levere selvangivelse/selskapsoppgave for det året eiendomsretten til formuesobjektet opphører ved ødeleggelse, ekspropriasjon eller salg til erverver som kunne krevd ekspropriasjon. Dette gjelder selv om erstatningens størrelse ikke er endelig fastlagt på dette tidspunktet. Kravet om betinget skattefritak behøver i slike tilfeller ikke å angi gevinstens størrelse. Blir det først senere klart at skattyteren har krav på en erstatning eller at han vil få gevinst, godtas det i praksis at kravet fremmes i det året dette blir klarlagt. Om frist for reinvestering, se nedenfor.

2.1.11 Sikkerhetsstillelse

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

2.2 Tidligste reinvesteringstidspunkt

Det er en forutsetning for betinget skattefritak at det nye objektet skal erverves til erstatning for det gamle. I utgangspunktet kan derfor det nye objektet tidligst erverves etter tidspunktet for opphør av eiendomsretten til det realiserte objektet. I særlige tilfelle kan forholdene ligge slik til rette at et tidligere anskaffet driftsmiddel må anses å oppfylle kravet om reinvestering, f.eks. at skattyter erverver nytt objekt etter at ekspropriasjonssak er påbegynt, men før ekspropriasjonen er gjennomført.

2.3 Frist for reinvestering

2.3.1 Generelt

Erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringsobjekt må normalt være inngått senest innen utgangen av det tredje inntektsåret etter at eiendomsretten til det realiserte formuesobjektet opphørte, jf. sktl. § 14-70 tredje ledd. Fristen gjelder ubetinget i den utstrekning erstatningens størrelse er fastslått på tidspunktet for opphør av eiendomsretten. I de tilfellene gjenanskaffelsen innebærer igangsettelse av meget store prosjekter, er det tilstrekkelig at skattyter på annen måte kan bevise at han har tatt en endelig beslutning om gjenanskaffelse, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91), pkt. 34 «Til § 45 åttende ledd» side 357.

Er det uklart om skattyter får erstatning, eller er kravets størrelse omtvistet, godtas det i praksis at reinvestering av det omtvistede beløpet foretas innen utgangen av det tredje inntektsåret etter det året erstatningens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringsfristen ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede delen.

Det er ikke fastsatt frist for gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse av det nye formuesobjektet, men det forutsettes at gjennomføring av avtalen skjer innen rimelig tid.

2.3.2 Fristforlengelse ved pålagt stengning av husdyrrom etter nedslakting av buskap på gårdsbruk

I de tilfellene hvor veterinærmyndighetene har pålagt nedslakting av buskap på gårdsbruk på grunn av smittefare etter sykdom og pålagt at fjøs eller annet anlegg for slik buskap skal stå tomt en periode, forlenges den ordinære reinvesteringsfristen, nevnt ovenfor, med lengden av den stengningsperioden som veterinærmyndighetene har pålagt, jf. sktl. § 14-70 sjuende ledd annet punktum. Den tiden som gårdbrukeren bruker til vask og desinfeksjon, forlenger ikke reinvesteringsfristen.

Eksempel

Gårdbrukeren har etter pålegg foretatt nedslakting den 10. september år 1 og er pålagt en stengningsperiode på 18 mnd. Han har vasket og desinfisert fjøset den 1. november år 1. Stengningsperioden varer da fra 1. november år 1 til 1. mai år 3. I et slikt tilfelle er den ordinære reinvesteringsfristen utgangen av det tredje året etter det året nedslaktingen ble foretatt, dvs. 31. desember år 4. Denne reinvesteringsfristen skal forlenges med 18 mnd. og går da ut 1. juli år 6.

2.4 Reinvesteringsobjekt

2.4.1 Generelt

Ved ufrivillig realisasjon må det reinvesteres i nytt formuesobjekt av samme art som det realiserte. Vilkåret om at objektet må være av samme art innebærer at det nye objektet må ha tilnærmet samme funksjon for eieren som det realiserte objektet. Om vederlaget brukes på flere bygg til erstatning for ett bygg eller omvendt, er i seg selv ikke avgjørende ved denne vurderingen

Normalt må det kreves at det nyervervede objektet er avskrivbart/ikke avskrivbart dersom det realiserte objektet var det. Unntak fra dette kan i noen tilfeller aksepteres, f.eks. realisert kombinert bygg hvor boligdelen har størst leieverdi og ervervet kombinert bygg der forretningsdelen har størst leieverdi. Investeres det i objekt som inngår i samme saldogruppe som det realiserte objektet, anses vilkåret om samme art normalt oppfylt.

Investeres det i et objekt som inngår i en annen saldogruppe enn det realiserte, anses vilkåret oppfylt dersom objektet kan anses å ha tilnærmet samme funksjon i skattyterens inntektsgivende aktivitet som det realiserte. Ved realisasjon av for eksempel fraktebåt kan det således investeres i for eksempel lastebil eller vogntog.

Om et tilfelle som gjaldt ufrivillig realisasjon av en eiendom på 12 dekar med bygningsmasse bestående av skattyters egen bolig, utleiebolig samt næringslokale beregnet for utleie, se BFU 30/2010. Reinvesteringsobjektet var fire tomter og oppføring av bygninger på disse, som skulle bestå av egen bolig, utleiebolig og forretningseiendom for

utleie. SKD la i dette tilfellet til grunn at kravet om at reinvesteringsobjektet var av samme art var oppfylt.

Om et annet tilfelle hvor gjenoppbygging etter brann på ny tomt ble ansett som reinvestering etter sktl. § 14-70, se BFU 5/2015. Den nedbrente bygningen var et gammelt hus beliggende i en forretningsgate. Eiendommen var regulert til bolig, kontor og forretning, og ble før brannen leid ut til næringsdrivende. Skattedirektoratet la til grunn at oppføring av et nytt bygg bestående av verkstedlokaler, kontor- og selskapslokaler, samt leiligheter for utleie, på ny tomt måtte anses som reinvestering i nytt objekt av samme art etter sktl. § 14-70 annet ledd.

Det anses ikke å være investert i objekt av samme art dersom

– det realiserte objektet er bolig beregnet for, og faktisk benyttet til, utleieformål og det investeres i egen bolig, eller omvendt
– det realiserte objektet er en næringstomt, og det investeres i privat tomt.

Det kan ikke reinvesteres i objekt utenfor norsk beskatningsområde.

2.4.2 Påkostning

Det kan reinvesteres ved påkostning i form av tilbygg/påbygg på et formuesobjekt som skattyteren eide før realisasjonen. Vedlikehold eller påkostning i form av standardheving av et slikt formuesobjekt anses derimot ikke som reinvestering.

2.4.3 Aksjer eller andeler i selskap

Det kan ikke reinvesteres ved kjøp av aksjer eller andeler i selskap. Dette gjelder selv om selskapet eier formuesobjekter av den art som oppfyller kravet til reinvestering.

2.4.4 Spesielt om dyr eller akvatiske organismer

Etter en ufrivillig realisasjon av dyr eller akvatiske organismer (fisk mv.) vil bare gjenkjøp av henholdsvis dyr og fisk mv. som inngår i samme type inntektsgivende aktivitet som de realiserte, f.eks. jordbruk eller fiskeoppdrett, anses som reinvestering.

2.4.5 Spesielt om oppfôringskostnader av gjenanskaffet smolt i fiskeoppdrettsvirksomhet

I fiskeoppdrettsvirksomhet kan også fôrkostnader og kostnader til arbeid som medgår til oppfôring opp til det alders-/vektnivå som den ufrivillig realiserte fisken hadde på realisasjonstidspunktet, anses som nytt objekt av samme art etter sktl. § 14-70 annet ledd. Det må utarbeides et spesifisert regnskap over påløpte kostnader til oppfôring av den gjenanskaffede fiskebeholdningen. Dette gjelder angivelse av antall og pris på innkjøpt settefisk og de medgåtte kostnadene til fôr og arbeid.

2.5 Hvor mye av vederlaget må reinvesteres

2.5.1 Generelt

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten/avsatt negativ saldo for saldogruppe j, må skattyteren reinvestere hele erstatningen/vederlaget for det realiserte objektet. Reinvesteres bare en del av erstatningen/vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert.

Eksempel

Gevinst på driftsmiddel	*kr*	*400 000*
Erstatning/vederlag	*kr*	*1 000 000*

Skattyter anvender hele erstatningen/vederlaget på kr 1 000 000 til reinvestering. Betingelsen er da oppfylt for hele gevinsten på kr 400 000.

Skattyter anvender kr 700 000, dvs. 7/10 av erstatningen/vederlaget til reinvestering. Dermed anses 7/10 av gevinsten på kr 400 000, dvs. kr 280 000 å være reinvestert. Resterende kr 120 000 må tas til inntekt som omtalt i pkt. 2.9.

2.6 Hva regnes som reinvestert beløp

2.6.1 Generelt

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet, se emnet «Inngangsverdi».

2.6.2 Objekt ervervet ved arv, gave o.l.

Objekter ervervet vederlagsfritt ved arv, arveforskudd eller ved gave, oppfyller ikke vilkårene for reinvestering. Er det ytet delvis vederlag, regnes som reinvestert et beløp tilsvarende det som er betalt i form av kontanter, gjeldsovertakelse mv. Arve- eller gavedelen regnes ikke som reinvestering. Det samme gjelder den delen av kostprisen som er dekket av eventuelt åsetesavslag og føderåd (kår).

2.6.3 Eget arbeid

Verdien av skattyters eget arbeid regnes som reinvestering forutsatt at verdien av arbeidet er skattepliktig. Fritidsarbeid på egen bolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6, og kan derfor ikke regnes som reinvestering.

Er reinvesteringsobjektet et driftsmiddel i skattyters virksomhet, må verdien av skattyters arbeidsinnsats og eventuelle lønnskostnader ved tilvirkningen aktiveres som en del av inngangsverdien på driftsmidlet. Er arbeidet på reinvesteringsobjektet av en slik art som virksomheten ikke yter til andre, kan verdien av eierens arbeidsinnsats settes til tarifflønn for ufaglært arbeidskraft. Er arbeidsinnsatsen i seg selv av en art som normalt ytes til andre (omsettes), er det omsetningsverdien av eierens og ansattes arbeidsinnsats som skal aktiveres. Se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Nærmere om skatteplikten ved tilvirkning for egen regning, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.3.4.

2.6.4 Offentlige tilskudd

Den delen av et formuesobjekts kostpris som er dekket av offentlige tilskudd, regnes ikke som reinvestering. Dette gjelder også for skattefrie investeringstilskudd som nevnt i sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a. Se for øvrig emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

2.7 Inngangsverdi for det reinvesterte objektet

2.7.1 Generelt

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten, jf. § 14-70 tredje ledd siste punktum. Har skattyter som i eksempelet i pkt. 2.5 mottatt kr 1 000 000 i erstatning/vederlag og gevinsten er kr 400 000, vil kostprisen på det reinvesterte objektet måtte nedskrives med kr 400 000, forutsatt at skattyter har anvendt hele erstatningen/vederlaget til reinvesteringen. Inngangsverdi for det reinvesterte objektet blir da kr 600 000 (kr 1 000 000 redusert med kr 400 000).

Anvender skattyter som i siste del av eksempelet, bare kr 700 000 av erstatningen/vederlaget til reinvestering, vil kr 280 000 av gevinsten anses reinvestert (400 000 x 7/10). Inngangsverdien for det reinvesterte objektet blir da kr 420 000 (kr 700 000 redusert med kr 280 000). De resterende kr 120 000 av gevinsten som ikke er reinvestert, kommer til beskatning som omtalt i pkt. 2.9.

Om grunnlaget for avskrivninger på det reinvesterte objektet, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

2.7.2 Buskap på gårdsbruk

Ved reinvestering i buskap på gårdsbruk skal den innkjøpte buskapen fradragsføres med kjøpesum, og den avsatte gevinsten inntektsføres i den grad vilkårene er oppfylt. Ved årets utgang vurderes den ervervede besetningen til statusverdi etter takseringsreglene på vanlig måte, jf. forskrift 12. april 2011 nr. 390 om videreføring av § 3 og § 4 i tidligere regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk (lignl.).

2.8 Hvem kan reinvestere

2.8.1 Generelt

Eieren av det ufrivillig realiserte formuesobjektet må selv erverve det nye formuesobjektet.

2.8.2 Ektefeller

Nedskrivningen med avsatt gevinst og/eller negativ saldo i gruppe j, kan foretas på formuesobjekt som erverves av ektefellen, enten ektefellene lignes under ett eller særskilt. Dette vil også gjelde dersom det formuesobjektet som erverves, tilhører ektefellens særeie. Dette gjelder likevel ikke ektefeller som lignes hver for seg (atskilt). Ved skifte av bo etter separasjon eller skilsmisse, kan ektefellene velge hvem som skal overta avsetningen og dermed foreta nedskrivningen.

2.8.3 Overdragelse av krav på salgs- eller erstatningssum

Det påvirker ikke skattyters reinvesteringsplikt at han overdrar sitt krav på salgs- eller erstatningsbeløp, eller deler av dette, til andre.

2.8.4 Dødsfall

Om hvem som kan reinvestere når skattyter dør før reinvesteringen er foretatt, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

2.8.5 Deltakerlignet selskap

Betinget avsatt gevinst hos en selskapsdeltaker utenfor det deltakerlignede selskapet, kan ikke reinvesteres i formuesobjekter som erverves av selskapet. (Tilsvarende gjelder for negativ saldo i saldogruppe j.)

Er gevinst (negativ saldo i gruppe j) avsatt i deltakerlignet selskap, må reinvesteringen foretas av selskapet.

2.8.6 Sameie

I sameie skal reinvestering foretas av den enkelte sameier, enten hver for seg for sin andel, eller ved erverv av del av et objekt som inngår i sameiet.

2.8.7 Skifte av eierform

Om behandling av betinget avsetning foretatt før skifte av eierform, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform», pkt. 3.9.8.

2.8.8 Fusjon og fisjon

Ved skattefri fusjon og fisjon kan betinget skattefri gevinst/negativ saldo i gruppe j fra det overdragende selskapet, videreføres av det overdragende eller det/de overtakende selskap. Se nærmere emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

2.9 Manglende reinvestering

2.9.1 Generelt

Er formuesobjekt ikke ervervet eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal gevinsten som hovedregel tas til inntekt ved endring av ligningen for avsetningsåret, jf. sktl. § 14-70 fjerde ledd. Det samme gjelder om en slik bindende kontrakt brytes eller heves.

Ved delvis oppfyllelse av vilkårene, tas gevinsten forholdsmessig til inntekt så langt vederlaget ikke er reinvestert.

2.9.2 Særlig om ikke-avskrivbare driftsmidler

Regelen i sktl. § 14-70 om at ligningen for avsetningsåret skal endres ved manglende reinvestering innen fristen, gjelder også for gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler. Da gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler kan føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-52, kan skattyter i forbindelse med endringen av ligningen for avsetningsåret, kreve at hele eller deler av gevinsten føres på gevinst- og

tapskontoen for dette året. I slike tilfeller må ligningen for de etterfølgende årene også tas opp til endring som følge av at det skal foretas årlig inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen.

2.9.3 Driftsmidler i saldogruppe e-j

Ikke-reinvestert gevinst som skriver seg fra driftsmidler i saldogruppene e, f, g, h og i, samt tilsvarende ikke-reinvestert negativ saldo i saldogruppe j, skal inntektsføres med 20 % i det året reinvesteringsfristen løper ut, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd tredje punktum. Den resterende delen av gevinsten/negativ saldo i gruppe j, skal samme år overføres til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd fjerde punktum (det foretas vanlig inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskonto samme år i tillegg til den direkte inntektsføringen).

2.9.4 Nedslakting av buskap på gårdsbruk

Avsatt gevinst som ikke er reinvestert etter nedslakting av buskap på gårdsbruk, hvor nedslaktingen er pålagt eller ansett ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet, kan legges til gevinst og tapskonto i det året reinvesteringsfristen løper ut.

2.9.5 Oppløsning av selskap

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller deltakerlignet selskap når selskapet oppløses, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment» eller emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

2.9.6 Dødsfall

Om avsatte gevinster/negativ saldo i gruppe j som ikke var reinvestert ved skattyters død, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

3 Ekspropriasjon mv. av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73

3.1 Generelt

Nytt for 2016

Sktl. § 14-73 er endret med virkning fra og med 2016 slik at bestemmelsen nå omfatter gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom eller del av denne som følge av både ekspropriasjon, brann og annen ulykke.

Gevinst ved ekspropriasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom kan i medhold av sktl. § 14-73 kreves fritatt for beskatning så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

Bestemmelsen gjelder tilsvarende for salg og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd eiendommen avstått ved ekspropriasjon og ved odelsløsning, jf. sktl. § 14-73 første ledd tredje punktum. Reglene om betinget skattefritak etter sktl. § 14-73 gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare deler av den faste eiendommen. Gevinst fritatt etter sktl. § 14-73 kan ikke reinvesteres i bolig- eller fritidseiendom. Av lovbestemmelsen framgår det at departementet kan gi forskrift som presiserer og avgrenser reinvesteringsområdet.

Begrensningene i sktl. § 14-71 første ledd av hvilke gevinster som kan avsettes betinget skattefritt ved makeskifte med offentlig myndighet mv., gjelder ikke for ekspropriasjon, salg eller makeskifte etter sktl. § 14-73.

3.2 Spesielt om ikrafttredelsen

Sktl. § 14-73 trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014. Det er i forarbeidene til lovendringen lagt til grunn at bestemmelsen også skal gjelde gevinst på eiendom som er realisert tidligere, forutsatt at reinvestering skjer før utløpet av treårsfristen,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

se Prop. 1 LS (2013-2014) side 148 punkt 5.8.5. Bestemmelsen får således anvendelse selv om skattyter ikke har krevd betinget skattefritak dersom eiendommen er realisert i 2011 eller senere, og vilkårene for betinget skattefritak etter § 14-70 første ledd bokstav b var oppfylt. Er gevinsten skattlagt, kan skattyter i disse tilfellene kreve endring av ligning.

3.3 Tidligste reinvesteringstidspunkt

Det som er lagt til grunn i pkt. 2.2 om tidligste reinvesteringstidspunkt ved betinget skattefritak etter sktl. § 14-70 må gis tilsvarende anvendelse ved ekspropriasjon etter § 14-73.

3.4 Frist for reinvestering

Bestemmelsen i sktl. § 14-70 tredje ledd om frist for reinvestering gjelder tilsvarende, jf. sktl, § 14-73 annet ledd. Nærmere om reinvesteringsfristen, se pkt. 2.3.1.

3.5 Reinvesteringsobjekt

Reinvestering kan skje ved erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, jf. sktl. § 14-73 første ledd. Da reinvestering også kan skje i inntektsgivende aktivitet utenfor næringsvirksomhet, vil det f.eks. kunne reinvesteres i bygg eller anlegg hvor utleien/aktiviteten ikke er omfattende nok til å være næringsvirksomhet. Bolig- eller fritidseiendom er imidlertid unntatt, jf. sktl. § 14-73 første ledd annet punktum. Reinvesteringsadgangen må også avgrenses mot investering i løsøre og løpende driftskostnader/vedlikehold, se Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 5.8.3.

3.6 Krav til reinvestert beløp

Gevinst kan kreves fritatt for skattlegging så langt vederlaget reinvesteres, jf. sktl. § 14-73 første ledd første punktum. For at hele gevinsten skal fritas for beskatning, må hele vederlaget reinvesteres. Reinvesteres bare deler av vederlaget, fritas bare en tilsvarende del av gevinsten for beskatning. Om hva som regnes som reinvestert beløp, se pkt. 2.6.

3.7 Inngangsverdi for det nye objektet

Sktl. § 14-70 tredje ledd siste punktum gjelder tilsvarende, jf. sktl. § 14-73 annet ledd. Nærmere om fastsetting av inngangsverdi på det nye objektet, se pkt. 2.7.

3.8 Hvem som kan reinvestere

Reglene om hvem som kan reinvestere, gjelder tilsvarende som ved ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, se nærmere pkt. 2.8.

3.9 Manglende reinvestering

Ved manglende reinvestering gjelder sktl. § 14-70 fjerde ledd tilsvarende, se pkt. 2.9.

4 Innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72

4.1 Vilkår for betinget skattefritak

4.1.1 Generelt

Det kan kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst ved innløsning av festet tomt, jf. sktl. § 14-72. Enhver form for innløsning fra bortfester til fester er omfattet av regelen. Dette gjelder både:

- tvangsinnløsning etter lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste eller i medhold av opprinnelig festeavtale, og
- frivillig salg til en fester. Dette gjelder selv om festeren ikke kunne krevd tvungen innløsning med hjemmel i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste eller i medhold av opprinnelig festeavtale.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Annen form for realisasjon av festet tomt kommer ikke inn under bestemmelsen i sktl. § 14-72. En ufrivillig realisasjon vil imidlertid omfattes av regelen i sktl. § 14-70. Dette er for eksempel tilfelle hvis kommunen eksproprierer en festet tomt.

Skattyteren kan velge å kreve hele eller en del av gevinsten avsatt betinget skattefritt. Kreves bare en del avsatt betinget skattefritt, skal resten behandles etter de vanlige reglene.

4.1.2 Flere gevinster

Har skattyteren flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller noen betinget skattefritt.

4.1.3 Blanding tap/gevinst

En skattyter som i løpet av inntektsåret har innløst (realisert) noen festetomter med gevinst og noen med tap, kan få betinget skattefritak for gevinsten ved innløsning av festet tomt som har gitt gevinst uten reduksjon for tapene på de andre tomtene.

4.1.4 Underskudd

Har skattyter underskudd eller tap i samme år som festet tomt innløses, kan han føre underskuddet eller tapet mot gevinsten og innskrenke seg til å kreve betinget skattefritak for den overskytende delen. Det samme gjelder hvis skattyter har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten. Om skattyteren ønsker det, kan likevel hele gevinsten kreves avsatt.

4.1.5 Hvem kan kreve betinget skattefritak

Bare den som var eier av den innløste tomten kan kreve betinget skattefritak.

I sameie kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av gevinsten. Se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Ved innløsning av festet tomt som tilhører selskap, herunder deltakerlignet selskap, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet.

4.1.6 Tidspunktet for krav om betinget skattefritak

Krav om betinget skattefritak skal normalt fremsettes innen fristen for å levere selvangivelse/selskapsoppgave for det året eiendomsretten til tomten opphører. Dette gjelder selv om innløsningssummen ikke er endelig fastlagt på dette tidspunktet. Kravet om betinget skattefritak behøver i slike tilfeller ikke å angi gevinstens størrelse. Blir det først senere klart at skattyteren vil få gevinst, godtas det i praksis at kravet fremmes innen fristen for levering av selvangivelsen for det året dette blir klarlagt. Om frist for reinvestering, se nedenfor.

4.1.7 Sikkerhetsstillelse

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

4.2 Tidligste reinvesteringstidspunkt

Det er en forutsetning for betinget skattefritak at det nye objektet skal erverves til erstatning for det gamle. I utgangspunktet kan derfor det nye objektet tidligst erverves etter tidspunktet for opphør av eiendomsretten til den realiserte tomten. I særlige tilfeller kan forholdene ligge slik til rette at en tidligere anskaffet eiendom eller påkostning som nevnt i pkt. 4.4, må anses å oppfylle kravet om reinvestering. Dette kan f.eks. gjelde hvor skattyter erverver ny eiendom etter at fester har krevd innløsning av tomten, men før innløsningen er gjennomført.

4.3 Frist for reinvestering

Ved innløsning av festet tomt må erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringsobjekt normalt være inngått senest innen utgangen av det tredje året etter det året innløsningssummen er endelig fastsatt, se sktl. § 14-72 annet ledd jf. § 14-70 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Er innløsningssummens størrelse omtvistet, godtas det i praksis at reinvestering av det omtvistede beløpet foretas innen utgangen av det tredje inntektsåret etter det året innløsningssummens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringsfristen ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede delen.

Det er ikke fastsatt frist for gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse av det nye formuesobjektet, men det forutsettes at gjennomføring av avtalen skjer innen rimelig tid.

4.4 Reinvesteringsobjekt ved innløsning av bortfestet tomt

Ved innløsning av bortfestet tomt kan det ifølge sktl. § 14-72, reinvesteres ved

- erverv av annen tomt som bortfestes eller
- erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

Det kan ikke reinvesteres i erverv eller påkostning av bolig- og fritidseiendom. Dette gjelder selv om eiendommen skal leies ut og selv om inntektene ved utleien vil være inntekt av virksomhet. Avskrivbare hytter mv. kan imidlertid benyttes som reinvesteringsobjekt, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.5.7.

Påkostning må avgrenses mot vedlikehold, som ikke omfattes av reinvesteringsadgangen. Om skillet mellom påkostning og vedlikehold, se emnet «Vedlikehold».

Reinvesteringen kan skje i samme eller i annen virksomhet eller inntektsgivende aktivitet. Gevinst innvunnet av deltakeren utenfor deltakerlignet selskap kan imidlertid ikke reinvesteres av deltakerlignet selskap hvor skattyter er deltaker.

4.5 Hvor mye av vederlaget må reinvesteres

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten, må skattyteren reinvestere hele vederlaget for den innløste tomten. Reinvesteres bare en del av vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert.

Se eksempel i pkt. 2.5, om hvor mye av vederlaget som må reinvesteres.

4.6 Hva regnes som reinvestert beløp

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet og/eller påkostning som nevnt i pkt. 4.4. Om hva som regnes som kostnader ved erverv av nytt formuesobjekt, se emnet «Inngangsverdi».

Reinvestert beløp fastsettes på tilsvarende måte som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere pkt. 2.6.

4.7 Inngangsverdi for det reinvesterte objektet

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten. Inngangsverdi for det reinvesterte objektet fastsettes på tilsvarende måte som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere i pkt. 2.7.

4.8 Hvem kan reinvestere

I utgangspunktet er det den som var eier av den innløste eiendommen som selv må erverve den nye eiendommen eller eie det objektet som påkostningen foretas på. Hvem som kan reinvestere følger samme regler som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere i pkt. 2.8.

4.9 Manglende reinvestering

4.9.1 Generelt

Er eiendommen ikke ervervet, eller påkostningen ikke foretatt (som nevnt i pkt. 4.4), eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal gevinsten som hovedregel tas til inntekt ved endring av ligningen for avsetningsåret, se sktl. § 14-72 annet ledd jf. sktl. § 14-70 fjerde ledd. Det samme gjelder om en slik bindende kontrakt brytes eller heves.

4.9.2 Oppløsning av selskap

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller deltakerlignet selskap når selskapet oppløses, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment» eller emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

4.9.3 Dødsfall

Om avsatte gevinster som ikke var reinvestert ved skattyters død, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

5 Makeskifte med offentlig myndighet mv. etter sktl. § 14-71

5.1 Generelt

Makeskifte (bytte) behandles for begge parter som en realisasjon av det objektet de har byttet bort og som erverv av det objektet de har byttet til seg. Nedenfor omtales makeskifte etter sktl. 14-71. Om makeskifte etter reglene om betinget skattefritak ved ekspropriasjon mv. av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73, se pkt. 3,

Skattepliktig gevinst ved makeskifte (realisasjon) av ikke-avskrivbar fast eiendom utenfor virksomhet kan kreves betinget fritatt for inntektsbeskatning når og så langt skattyter som vederlag har mottatt ny fast eiendom som ledd i makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, jf. sktl. § 14-71. Reglene gjelder ikke for makeskifte med selskaper der staten er hovedeier, herunder selskaper som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.

Den betingede skattefriheten innebærer at gevinsten ikke skattlegges i det året makeskiftet foretas, men at det ved en senere realisasjon av den mottatte eiendommen vil oppstå skatteplikt for den betinget skattefrie gevinsten, likevel bare i den utstrekning det på dette tidspunktet ville ha foreligget skatteplikt på innvunnet gevinst ved en tenkt realisasjon av den frabyttede eiendommen, se pkt. 5.5.

Ved makeskifte av eiendom bestående av både avskrivbare bygninger, ikke-avskrivbare bygninger og grunn, kan betinget skattefritak kreves for den delen av gevinsten som vedrører ikke-avskrivbare bygg og grunnen, men ikke i den utstrekning eiendommen er driftsmiddel i virksomhet på tidspunktet for makeskiftet slik at gevinsten kan føres på gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-52. Var den avståtte eiendommen f.eks. seksjonert i seksjoner som var hhv. avskrivbare og ikke-avskrivbare, er det bare gevinsten som faller på de ikke-avskrivbare seksjonene utenfor virksomhet som omfattes av ordningen med betinget skattefritak ved makeskifte.

Gevinst ved makeskifte av arealer fra jord- og skogbrukseiendom drevet som virksomhet, kan ikke kreves betinget fritatt etter reglene om makeskifte etter sktl. § 14-71 da slik gevinst kan føres på gevinst- og tapskonto, se FIN 24. mai 1994 i Utv. 1994/549.

Ved makeskifte etter reglene om betinget skattefritak ved ekspropriasjon mv. av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73, gjelder andre regler for hvilke gevinster som kan avsettes betinget skattefritt og hva det kan reinvesteres i. Nærmere om dette, se pkt. 3,

5.2 Delvis oppgjør i andre former enn ny fast eiendom

Det er et vilkår for betinget skattefritak (for noen del av gevinsten) ved makeskifte at hovedytelsen fra begge parters side er fast eiendom og ikke kontanter, løsøre mv., se Ot.prp. 36 (1984-85) punkt 2.2. Om et tilfelle hvor dette vilkåret ikke var oppfylt, se BFU 30/2010. (Verdien av den avståtte eiendommen var ca. 25 millioner, mens oppgjøret besto av tomtearealer verdsatt til 8 millioner samt et kontantvederlag på ca. 17 millioner.)

Når skattyter bare mottar vederlag i form av fast eiendom (ingen kontanter mv.), omfattes hele gevinsten vedrørende den avståtte eiendommen av ordningen med betinget skattefritak. Dette gjelder selv om skattyter betaler mellomlegg.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Når skattyter mottar kontanter mv. i tillegg til fast eiendom, gjelder det betingede skattefritaket bare den delen av gevinsten som forholdsmessig faller på omsetningsverdien på den mottatte faste eiendommen, regnet i forhold til det totale vederlaget. Resten av gevinsten beskattes etter vanlige regler.

Eksempel

Omsetningsverdi av mottatt eiendom:		*kr*	*200 000*
Mottatte kontanter:		*kr*	*50 000*
Totalt vederlag		*kr*	*250 000*
Gevinst ved realisasjonen (forutsatt en inngangsverdi på kr 150 000):		*kr*	*100 000*
Det kan da kreves betinget skattefritak for:	$\frac{\text{kr (100 000 x 200 000)}}{\text{250 000}}$ =	*kr*	*80 000*

5.3 Krav til den mottatte eiendommen

Det er ikke noe krav at den mottatte faste eiendommen skal være av samme art som den avståtte eiendommen for at skattyter skal kunne kreve gevinsten betinget fritatt for beskatning. Avstått eiendom kan være et grunnareal, og mottatt eiendom kan f.eks. være et avskrivbart forretningsbygg eller en tomt.

5.4 Beregning av den betinget skattefrie gevinsten for den avståtte eiendommen

Gevinst for den avståtte eiendommen beregnes på vanlig måte til differansen mellom vederlaget og inngangsverdien (eventuelt oppregulert etter overgangsregler). Når skattyter mottar mellomlegg, består vederlaget for den avståtte eiendommen av omsetningsverdien av den mottatte eiendommen med tillegg av kontanter mv. Når skattyter i tillegg til den avståtte eiendommen har ytet mellomlegg i kontanter mv., er vederlaget for den avståtte eiendommen lik omsetningsverdien for den mottatte eiendommen redusert med mellomlegget.

5.5 Senere overdragelse av den mottatte eiendommen

Ved senere overdragelse, se nedenfor, av den mottatte eiendommen må det foretas en separat vurdering av skatteplikt for

- gevinsten vedrørende den mottatte eiendommen, regnet ut fra inngangsverdi og eier og/eller botid for denne, og
- den betinget avsatte gevinsten vedrørende den tidligere avståtte eiendommen, uavhengig av skatteplikt for gevinsten på den mottatte eiendommen, se nedenfor.

Den betinget skattefrie gevinsten ved makeskiftet kan bare komme til beskatning dersom/når den mottatte eiendommen overdras. Forutsetningen for beskatning av den betinget skattefrie gevinsten er at denne ville vært skattepliktig ved en tenkt realisasjon av den tidligere avståtte eiendommen på det tidspunktet den mottatte eiendommen overdras, jf. sktl. 14-71 annet ledd.

Begrepet «overdras» omfatter overdragelse av eiendomsrett mot vederlag, gaveoverføring og arveovergang ved dødsfall. Total ødeleggelse av den mottatte eiendommen omfattes ikke av begrepet «overdras», og vil derfor ikke utløse beskatning av den betinget avsatte gevinsten. Ved eierskifte hvor reglene i sktl. § 9-7 om kontinuitet ved arv og gave kommer til anvendelse, skal overtakeren som hovedregel tre inn i avdødes/giverens inngangsverdier og skatteposisjoner. Dette gjelder også skatteposisjoner knyttet til makeskifte etter sktl. § 14-71. I arve- og gavetilfeller hvor det i sktl. § 9-7 femte ledd er gitt unntak fra reglene om kontinuitet, vil bestemmelsen i sktl. § 14-71 annet ledd om mulig skattlegging av den betinget avsatte gevinsten likevel gjelde. Dette vil være aktuelt for bolig- og fritidseiendommer hvor giver/arvelater oppfylte krav til eier- og botid,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

og kunne realisert eiendommen uten gevinstbeskatning på gave/dødsfallstidspunktet. Nærmere om unntakene fra kontinuitet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Ved beregning av eiertiden for den tidligere avståtte eiendommen, legges eiertiden for den avståtte eiendommen til eiertiden for den mottatte eiendommen.

Ved beregning av botiden for den tidligere avståtte eiendommen, vil hele eiertiden for den mottatte eiendommen kunne regnes med som «botid» for den avståtte eiendommen dersom skattyter faktisk benyttet den avståtte eiendommen som egen bolig på makeskiftetidspunktet. Det samme gjelder dersom skattyter var forhindret fra å ta den avståtte «faste» boligen i bruk pga. arbeid, helsemessige eller lignende grunner. Det har i denne forbindelse ingen betydning hva slags type eiendom den mottatte eiendommen er. Denne kan f.eks. være en tomt eller boligeiendom som skattyter ikke har tatt i bruk. For en avstått boligeiendom som på makeskiftetidspunktet ikke anses brukt som egen bolig, vil botid ikke kunne opparbeides for den avståtte eiendommen mens skattyteren sitter med den mottatte eiendommen. Dette gjelder selv om den mottatte eiendommen brukes som egen bolig.

5.6 Inngangsverdi for den mottatte eiendommen

Opprinnelig inngangsverdi på den mottatte eiendommen settes til den verdien som ble lagt til grunn ved fastsetting av vederlaget på det tidspunktet makeskiftet ble gjennomført. Den betinget avsatte gevinsten skal ikke redusere inngangsverdien for den mottatte eiendommen.

Bil – formue

- *Sktl. § 4-1.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1-3 og § 2-1-2.*

1 Yrkesbiler som avskrives

For yrkesbiler som avskrives, fastsettes formuesverdien normalt til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Skattyteren kan likevel kreve en lavere verdi lagt til grunn dersom han kan dokumentere at den faktiske verdien av driftsmidlene i saldogruppen er lavere. Er saldoverdien negativ, settes formuesverdien til null. Om hva som regnes som yrkesbiler, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

2 Privatbiler som ikke avskrives

2.1 Generelt

For biler som ikke er saldoavskrevet, settes formuesverdien ved utgangen av inntektsåret 2015 etter følgende skala, i prosent av bilens opprinnelige listepris som ny hos hovedimportør, jf. takseringsreglene § 1-1-3. Dette gjelder selv om bilen brukes i inntektsgivende aktivitet. Verdsettingen i tabellen nedenfor tar utgangspunkt i bilens registreringsår som ny. Dette gjelder også om bilen er førstegangsregistrert i utlandet:

År	Verdi
2015	75 %
2014	65 %
2013	55 %
2012	45 %
2011	40 %

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2010	30 %
2009	20 %
2000-2008	15 %
1986-1999	kr 1 000

1985 og eldre (veterankjøretøy) verdsettes individuelt til antatt salgsverdi

Verdien kan settes lavere dersom bilen av spesielle grunner er gått særlig mye ned i verdi.

2.2 Trygdefinansiert bil

Biler finansiert av folketrygden er skilt i to grupper. Gruppe 1 er vanlige personbiler der det ikke er omfattende rådighetsbegrensninger. Gruppe 2 vil være spesialtilpassede biler som har rådighetsinnskrenkninger.

Vanlige personbiler erverver etter 1. april 2003 (biler i gr. 1), anses som formue for skattyter selv om de er helt eller delvis finansiert gjennom folketrygden. Det gis fradrag for gjeld på vanlig måte.

Bil som eies av skattyter og som
- det hefter vesentlige rådighetsbegrensninger ved (spesialtilpasset bil, gr. 2), og/eller
- er ervervet før 1. april 2003 og
- fullt ut eller delvis er finansiert av folketrygden,

beskattes i praksis ikke som formue for skattyter. Det gis i slike tilfelle ikke fradrag for gjeld knyttet til bilen til NAV i skattyters øvrige formue, se SKD 27. november 1979 i Utv. 1980/71.

2.3 Privatbil som ikke er importert til Norge

Privatbil som skattyter eier i utlandet, og som ikke har vært importert til Norge, verdsettes til antatt salgsverdi i det landet den er registrert. Takseringsreglene § 1-1-3 kan brukes tilsvarende med utgangspunkt i bilens listepris som ny i det landet den er registrert, med mindre skattyter godtgjør at bilen har en lavere verdi.

3 Biler som inngår i varelager

Biler som inngår i varelager formuesbeskattes etter reglene om varelager, se emnet «Varebeholdning». Demonstrasjonsbiler skal normalt behandles som varelager, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.3.2.

Bil – fradrag for bilkostnader

- *Sktl. § 6-1, § 6-12, § 14-41 første ledd bokstav c og d og § 14-43 første ledd bokstav c og d.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-20 «Fradragssatser for privatbil og andre fremkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke».*

1 Generelt

Bilkostnader som skattyter pådrar seg som følge av at han benytter egen bil i yrket, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd. For biler som brukes så mye i yrket at de i samsvar med praksis anses som yrkesbiler, gis det i utgangspunktet fradrag for alle kostnader ved bilholdet. Det skal imidlertid foretas tilbakeføring av det beløpet som faller på bruk av bilen til privat kjøring, se sktl. § 6-12, jf. § 5-13 og emnet «Bil – privat bruk».

For privatbiler, dvs. biler som ikke anses som yrkesbiler fordi de bare i mindre utstrekning brukes i yrket, gis det fradrag på grunnlag av en standardsats, multiplisert

med antall km som faller på bruken av bilen i yrket. I tillegg gis det fradrag for visse andre kostnader, se pkt. 4.

I dette emnet behandles fradragsrett for kostnader vedrørende alle biltyper. Dette omfatter kjøretøy som personbiler, varevogner, kombinerte biler, busser, lastebiler o.l.

2 Skillet yrkesbil/privatbil

2.1 Utelukkende yrkesbruk

Biler som utelukkende brukes til yrkeskjøring og overhodet ikke brukes privat av eier/leaser, heller ikke til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) og/eller besøksreiser til hjemmet, skal anses som yrkesbil uansett kjørelengde. Ansattes private bruk av arbeidsgiverens bil regnes i denne forbindelse som yrkeskjøring for arbeidsgiveren.

2.2 Kombinert yrkesbruk og privatbruk

2.2.1 Lastebiler, busser mv.

Følgende biler anses i samsvar med praksis, og sammenholdt med avgrensningen i FSFIN § 5-13-1, normalt som yrkesbil uten nærmere sannsynliggjøring av kjørelengden når de brukes i yrket

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer og
- busser med mer enn 15 passasjerplasser.

Dette gjelder selv om bilene brukes noe privat, f.eks. til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise).

2.2.2 Andre biler

Andre biler enn nevnt ovenfor som brukes i yrket og privat av eier/leaser, herunder lastebiler med totalvekt under 7500 kg og busser med 15 passasjerplasser eller mindre, anses i praksis som yrkesbil bare dersom minst ett av vilkårene nedenfor er oppfylt

- yrkeskjøringen utgjør minst 6000 km per bil per år. Forholdene over en treårsperiode bør legges til grunn, eller
- yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken, eller
- bilen etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk. Videre er det et vilkår at bilen ikke brukes til privatkjøring utenom kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og/eller besøksreiser til hjemmet. Nærmere om hvilke typer bil dette kan gjelde, se emnet «Bil – privat bruk», eller
- bilen er registrert for ni passasjerer eller mer og brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise. Videre er det et vilkår at bilen ikke brukes til privatkjøring utenom kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og/eller besøksreiser til hjemmet.

Ved anvendelsen av 6000-kilometersgrensen i første strekpunkt medregnes all yrkeskjøring. Brukes en bil f.eks. både i lønnet arbeid og i virksomhet, anses bilen som yrkesbil hvis den samlede yrkes-/næringskjøringen overstiger 6000 km pr. bil pr. år.

Når bilen ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil, behandles den som privatbil. Dette gjelder selv om den brukes noe i yrket.

Når en skattyter ikke dokumenterer yrkeskjøringen, f.eks. ved kjørebok som kan godtas, fastsettes yrkeskjøringen ved skjønn.

2.3 Flere biler

Har skattyter flere biler som han selv bruker privat, skal hver bil vurderes isolert etter anvisningene ovenfor. Det er f.eks. ikke anledning til å nekte å anse en bil som yrkesbil fordi skattyter kunne ha klart seg med færre biler.

2.4 Yrkeskjøring

2.4.1 Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted

Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted anses normalt ikke som yrkeskjøring selv om bilen brukes i yrket i løpet av dagen. Nærmere om grensen mellom yrkeskjøring og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

2.4.2 Ansattes privatkjøring

Ansattes kjøring med arbeidsgivers bil, herunder privatkjøring, behandles som yrkeskjøring for arbeidsgiveren. Dette gjelder selv om bilen overhodet ikke benyttes i yrket av den ansatte. Arbeidsgivers kostnader til den ansattes privatkjøring er i realiteten lønnskostnad. Dette gjelder også for aksjeselskap hvor bilen brukes av hovedaksjonær når han arbeider som ansatt i selskapet. Om fordelsbeskatning av den ansatte, se emnet «Bil – privat bruk».

2.4.3 Deltakers bruk av bil tilhørende et deltakerlignet selskap

Deltakers bruk i yrke/virksomhet av bil registrert som eid av et deltakerlignet selskap anses som yrkeskjøring ved vurdering av om det er en yrkesbil. Deltakers private bruk av bilen er ikke yrkeskjøring ved beregning av 6000-kilometersgrensen for selskapet. Kommandittist som er lønnstaker i selskapet behandles imidlertid som ansatt, se ovenfor.

2.4.4 Kjøring til møter og kurs

Dersom kostnadene til et møte, kurs mv. anses som yrkeskostnad, er bruk av bil til møtet, kurset mv. yrkeskjøring. Dette gjelder selv om det ville vært billigere å ta offentlig kommunikasjonsmiddel.

Annerledes kan det stille seg dersom kjøringen til møtet eller kurset kombineres med en ferietur. Det må da vurderes hva som er hovedformålet med reisen, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

2.4.5 Aksjonærs bruk

En aksjonærs kjøring med aksjeselskapets bil, er bare yrkeskjøring for selskapet såfremt aksjonæren disponerer bilen som ansatt i selskapet. Utfører aksjonæren oppdrag/arbeid for selskapet uten å være ansatt, vil bare den faktiske kjøringen i denne forbindelse være yrkeskjøring for selskapet.

3 Kostnadsfradrag vedrørende yrkesbiler

3.1 Generelt

Når en bil fyller vilkårene for å være yrkesbil, skal skattyteren ha fradrag for alle faktiske kostnader, redusert med eventuell tilbakeføring for privat bruk, jf. sktl. § 6-12. Om når kostnadene skal reduseres med fordel ved privat bruk og størrelsen av fordelen, se emnet «Bil – privat bruk». Om når kostnadene skal reduseres fordi skattyter har fått skattefritt tilskudd som dekker kostnadene, se emnene «Tilskudd – offentlige tilskudd» og «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Når en bil etter reglene ovenfor er yrkesbil, kan skattyteren ikke kreve fradrag for kostnadene etter standardsatsene for privat bil brukt noe i yrket. Dette gjelder både for lønnstakere og bokføringspliktige. For bokføringspliktige skal bilkostnadene vedrørende yrkesbiler føres i regnskapet. Ikke-næringsdrivende som mottar bilgodtgjørelse for bruk av privat bil i yrket kan likevel unnlate å regnskapsligne bilen og i stedet kreve forenklet overskuddsberegning, se emnet «Bil – godtgjørelse», pkt. 2. Bilgodtgjørelse som mottas for en bil som regnskapslignes, er skattepliktig inntekt. For en regnskapslignet bil i virksomhet vil også godtgjørelse for kjøring utenfor virksomheten være virksomhetsinntekt, da samtlige bilkostnader er ført i regnskapet.

Som kostnader regnes alle kostnader ved bilholdet, herunder avskrivninger og driftskostnader til privatkjøring. Er det ikke ført bilregnskap, eller er bilregnskapet mangelfullt, må kostnadene fastsettes ved skjønn med utgangspunkt i faktiske avskrivninger ifølge avskrivningsskjema (RF-1084) og skjønn over øvrige kostnader. Standardsatsen per km multiplisert med antall km yrkeskjøring kan ikke benyttes i disse tilfellene.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kostnader til garasje i tilknytning til bilbrukerens bolig, er bare fradragsberettiget når bilen utelukkende nyttes i yrket. Dette gjelder også om garasjen er frittliggende. Se for øvrig emnet «Bolig – garasje».

Kostnader til direkte medlemskap i bilbergingsselskap, regnes med i bilkostnadene.

Kostnader til medlemskap i bilorganisasjon anses som ikke-fradragsberettiget kontingent. Hvis kontingenten inkluderer veihjelp/bilberging, gis det fradrag for den merprisen som betales for dette.

3.2 Avskrivninger

Yrkesbiler avskrives enten i saldogruppe c eller d. Se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

3.3 Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad

Parkeringsavgift/leie av parkeringsplass, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad anses ikke som bilkostnad, men er fradragsberettiget når kostnaden er pådratt i forbindelse med yrkeskjøring. Det samme gjelder tilleggsavgift, f.eks. ved oversittelse av parkeringstiden, se emnet «Bot, gebyr mv.». Ved vurderingen av fradragsrett for bilens eier kan reglene om fordelsbeskatning av ansatte brukes tilsvarende så langt de passer, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Når kvittering for betalt parkeringsavgift ikke er mulig å fremskaffe, slik forholdet i noen tilfeller kan være ved bruk av parkometer og betaling av bompenger, må fradragsføringen i regnskapet bygge på noteringer over faktiske utlegg.

3.4 Bøter

Bøter/forelegg er ikke fradragsberettiget, selv om de er pådratt i forbindelse med yrkesbruken. Se også emnet «Bot, gebyr mv.».

4 Kostnadsfradrag vedrørende privatbiler som brukes noe i yrket

4.1 Generelt

Når en bil ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil f.eks. på grunn av begrenset bruk i yrket, gis det ikke fradrag for faktiske kostnader. Det gis i stedet fradrag for yrkesbruk etter en standardsats multiplisert med antall km som faller på bruk av bilen i yrket kr 4,10 per km (Tromsø kr 4,20), jf. takseringsreglene § 1-3-20). Fremgår ikke kjørelengden i yrket av kjørebok som godtas, må den fastsettes ved skjønn. Kjørelengde per bil i yrke kan normalt ikke overstige 6000 km i året for biler som ikke er yrkesbiler. Unntak gjelder hvis kjørelengden et år tilfeldig overstiger 6000 km, men hvor den året før var under og den forventes å ligge under også i senere år.

Standardsatsen gjelder uavhengig av bilens størrelse og alder. Satsen omfatter bare kostnader som er direkte bilkostnader, så som verdiforringelse (avskrivninger) og kostnader til drivstoff, veiavgift og forsikring. Kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under kjøring i yrket kan fradras i tillegg. Har arbeidsgiver/oppdragsgiver ytet full eller delvis erstatning for slike kostnader, skal slike beløp redusere fradraget. Videre gis det i tillegg fradrag for kostnader til parkering, bompenger, ferge og lignende i den grad de er knyttet til yrkeskjøring. Går bilen senere over til å bli yrkesbil, må det fastsettes en inngangsverdi på det tidspunktet den blir yrkesbil, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 5.2.

4.2 Bruk av andres bil til yrkeskjøring

Skattytere skal i utgangspunktet også ha fradrag etter standardsatsen når yrkeskjøring utføres med bil som eies av andre og de øvrige vilkår er oppfylt. Dette gjelder enten bilen leies fra andre eller er lånt vederlagsfritt, f.eks. av foreldrene. Er yrkeskjøringen med slik bil over 6000 km må kostnadsfradraget fastsettes ved skjønn hvor en bl.a. tar hensyn til bilens verdiforringelse. Betales leiekostnader, vil disse vanligvis inkludere verdiforringelse.

Er bilen stilt vederlagsfritt til disposisjon for skattyter av en annen arbeidsgiver enn den yrkeskjøringen utføres for, skal skattyter ikke ha fradrag for kostnader med mindre

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skattyteren betaler den andre arbeidsgiveren (bilens eier) vederlag spesielt for denne kjøringen.

5 Fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser

Om fradrag for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og for besøksreiser til hjemmet, emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

6 Formelle regler

6.1 Opplysninger i vedlegg til selvangivelsen

Skattytere som krever fradrag for kostnader til bil, bortsett fra lastebiler over 7500 kg og busser med flere enn 15 passasjerseter eller som mottar bilgodtgjørelse for slike biler, skal sammen med selvangivelsen levere skjemaet «Bruk av bil» (RF-1125). Dette gjelder likevel ikke for

- lønnstakere som krever forenklet overskuddsberegning, uavhengig av om det mottas bilgodtgjørelse som er lavere eller høyere enn satsene fastsatt av Skattedirektoratet
- skattytere som kun krever fradrag for bilkostnader etter satser (gjelder hovedsakelig bil som brukes mindre enn 6000 km til yrkeskjøring)
- Arbeidsgivers biler benyttet av arbeidstaker hvor standardfordel, se emnet «Bil – privat bruk», er innrapportert i a-meldingen.

Ligningsmyndighetene kan likevel kreve at skjemaet leveres dersom de finner det nødvendig. Alle skattytere som krever regnskapsligning for bil, må i tillegg til bilskjema levere avskrivningsskjemaet (RF-1084).

6.2 Kjørebok

Skattyteren har ikke plikt til å føre kjørebok. Ligningsmyndighetene kan heller ikke pålegge skattyteren dette, men en nøyaktig ført kjørebok vil for skattyteren oftest være en avgjørende dokumentasjon for yrkeskjøringen. En slik kjørebok må fortløpende og daglig registrere bruken av bilen i yrket. Den må angi utgangspunktet for dagens kjøring, hvilket firma, byggeplass eller lignende som er besøkt, hvor kjøringen avsluttes og kjørelengden ifølge kilometertelleren. Bilens kilometerstand må minst hver måned avleses fra kilometertelleren og anføres i boken. Når en bokføringspliktig har ført kjørebok, er den oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3, se SKD 2. september 2010 i Utv. 2010/1707.

Hvorvidt skattyteren vil nedtegne den private bruken| er overlatt til ham selv. Kjøreboken kan kreves fremlagt. Se for øvrig URD 14. januar 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/493 (Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil i firmaets tjeneste ble tilbakeført ved ligningen. Retten opphevet ligningen. Den var enig i at kjørebøkene var ufullstendig ført, men saksøkerne var ikke gitt tilstrekkelig mulighet til å dokumentere riktigheten av innholdet.)

Bil – godtgjørelse

- *Sktl. § 5-11.*
- *FSFIN § 5-15-8.*
- *Sktbl. § 5-6 tredje ledd.*
- *Skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjette ledd.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-6.*

1 Næringsdrivende

1.1 Generelt

Mottar næringsdrivende bilgodtgjørelse for kjøring:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– i virksomhet eller
– utenfor virksomhet med bil som er driftsmiddel i virksomhet,

skal brutto godtgjørelse inntektsføres i regnskapet for virksomheten, jf. sktl. § 5-1. For bilgodtgjørelse i virksomhet gjelder dette selv om bilen ikke anses som yrkesbil. Om fradrag for bilkostnadene, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

1.2 Næringsdrivende som også er lønnstaker

Skattyter som både er næringsdrivende og lønnstaker, kan som lønnstaker bruke nettometoden/forenklet overskuddsberegning, se nedenfor, på godtgjørelse for yrkeskjøring utenfor virksomhet. Nettometoden/forenklet overskuddsberegning kan bare brukes når enten

– all yrkeskjøring gjelder arbeid utført som lønnstaker, eller
– bilen ikke anses som driftsmiddel fordi samlet yrkeskjøring i og utenfor virksomhet er under 6000 km per bil i året.

Er vilkårene for å bruke nettometoden ikke oppfylt, skal brutto bilgodtgjørelse inntektsføres i regnskapet for virksomheten, jf. sktl. § 5-1. Om fradrag for bilkostnadene, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

1.3 Deltaker i deltakerlignet selskap

Mottar deltaker i deltakerlignet selskap reell utgiftsgodtgjørelse fra selskapet for bruk av egen bil for selskapet, behandles kostnaden som leiekostnad for selskapet, jf. sktl. § 10-45. Deltaker tar med bilgodtgjørelsen ved beregning av overskudd/underskudd på bilholdet. Deltakeren kan ikke bruke forenklet overskuddsberegning hvis yrkeskjøringen er 6000 km eller mer i året. Ved kjøring under 6000 km gis fradrag etter satsen for bruk av egen bil i yrket.

2 Ikke næringsdrivende

2.1 Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring, godtgjørelsen følger satser fastsatt av Skattedirektoratet

Nytt for 2016

For 2016 settes skattefri sats for kilometergodtgjørelse til kr. 3,80 pr. km for de første 10 000 km i inntektsåret for alle personbiler, for overskytende kilometer er satsen kr. 3,45. Se avtalen om Statsbudsjettet 2016 mellom Kristelig Folkeparti, Venstre, Høyre og Fremskrittspartiet.

2.1.1 Generelt

Et eventuelt overskudd på bilgodtgjørelse for yrkeskjøring med privatbil utenfor virksomhet er ikke skattepliktig inntekt dersom godtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet eller etter lavere kilometersats, jf. FSFIN § 5-15-8. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utbetalt med høyere kilometersatser, såfremt arbeidsgiver splitter godtgjørelsen i en del som er i samsvar med statens kilometersatser og en del som arbeidsgiver fullt ut behandler som lønn, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Med privatbil menes i denne sammenheng bil som ikke regnskapslignes (selv om bilen kjøres 6000 km eller mer i yrket).

Ved avgjørelsen av hva som er yrkeskjøring i denne sammenhengen, legges skattelovens regler til grunn. Nærmere om hva som er yrkeskjøring, og om gruppering av reiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Om krav til legitimasjon, se pkt. 2.8.

Skattefritaksregelen i FSFIN § 5-15-8 for overskudd på bilgodtgjørelse, gjelder ikke bilgodtgjørelse utbetalt for annet enn yrkesreise, for eksempel for besøksreiser eller arbeidsreiser. Om behandling av slik bilgodtgjørelse, se nedenfor.

Skattedirektoratet har fastsatt følgende satser for 2015, se takseringsreglene § 1-2-6:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Km	Sats
0 til og med 10 000 km	4,10 (4,20) per km
Over 10 000 km	3,45 (3,55) per km

(Satsene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø)

For tunge motorsykler og mopedbiler er satsen kr 2,95 per km.

For el-bil er satsen kr 4,20 per kilometer.

For kjøring i utlandet er satsen kr 4,10 per km uansett kjørelengde. Slik kjøring må derfor holdes utenfor ved beregningen av om kjøring med kilometergodtgjørelse overstiger 10 000 km i inntektsåret.

2.1.2 Bilgodtgjørelse for strekning der arbeidstaker ikke selv er med i bilen

«Særavtale for reiser utenlands for statens regning» (utenlandsregulativet) og «Særavtale for reiser innenlands for statens regning» (innenlandsregulativet) § 6 gir på visse vilkår rett til kjøregodtgjørelse for bruk av privat bil på delstrekninger der arbeidstaker ikke er med i bilen. Dette gjelder f.eks. kjøring til flyplass for å hente skattyteren. Regulativene forutsetter at arbeidstakeren er på tjenestereise og kostnadsdekningen for reisen turretur til bringe- eller hentestedet fremstår som det rimeligste.

Kjøregodtgjørelsen er skattefri for mottakeren hvis

– vilkårene i særavtalen er oppfylt
– godtgjørelsen er utbetalt i samsvar med satsene fastsatt av Skattedirektoratet, og
– legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjette ledd er oppfylt.

2.2 Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring, godtgjørelse som ikke følger satsene fastsatt av Skattedirektoratet

2.2.1 Godtgjørelse for yrkeskjøring

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for kjøring i yrket som ikke følger satsene fastsatt av Skattedirektoratet, behandles etter den såkalte nettometoden. Dette gjelder uavhengig av om bilkostnadene skal fastsettes etter regnskap (yrkesbiler) eller etter standardsatsene fastsatt av Skattedirektoratet (privatbiler). Om skillet mellom yrkesbiler og privatbiler, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader». Bilgodtgjørelsen sammenlignes med fradragsberettigede kostnader, herunder eventuelle avskrivninger. Det er overskuddet som føres opp til beskatning og eventuelt underskudd som føres til fradrag. Underskudd vedrørende yrkeskjøring inngår i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til yrkeskjøring med bilgodtgjørelse også yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse, er det bare kostnader vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Fradrag for kostnader vedrørende yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning og inngår eventuelt i minstefradraget.)

2.2.2 Forenklet overskuddsberegning, vilkår

Lønnsmottakere mv. som etter det ovenstående skulle avregnet bilgodtgjørelsen mot bilens faktiske kostnader (regnskapsligning for yrkesbil) fordi bilen brukes 6000 km eller mer i yrket, kan i stedet velge å avregne bilgodtgjørelsen mot kilometersatsene fastsatt av Skattedirektoratet, se nedenfor, på tilsvarende måte som for biler som ikke er yrkesbiler. Bilen behandles da som privatbil, selv om den brukes 6000 km eller mer i yrket. Denne valgmuligheten gjelder ikke for bilgodtgjørelse i virksomhet. Ved forenklet overskuddsberegning for biler som brukes 6000 km eller mer i yrket vil, det ikke være fradragsrett for et eventuelt underskudd beregnet etter sats.

For biler som kunne vært ansett som yrkesbil, kan forenklet overskuddsberegning benyttes såfremt kjøringen er legitimert på tilfredsstillende måte gjennom en nøyaktig ført kjørebok eller reiseregninger. Dette gjelder uavhengig av om bilgodtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse, som et fast beløp eller en kombinasjon. Om kravet til kjørebok, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», pkt. 6.2.

Forenklet overskuddsberegning kan ikke brukes på godtgjørelse som utbetales for kjøring
- i virksomhet,
- utenfor virksomhet når bilen også brukes i virksomhet og yrkeskjøringen i og utenfor virksomhet sammenlagt utgjør 6000 km eller mer i året (per bil),
- med bil som skattyter har fått stilt til disposisjon av arbeidsgiver o.l.

Kjøring som kommandittist/stille deltaker foretar for selskapet, anses ikke som kjøring i virksomhet når selskapet har valgt å behandle arbeidsgodtgjørelsen til vedkommende som lønn. I slike tilfeller vil reglene om forenklet overskuddsberegning på kilometergodtgjørelse kunne anvendes som for lønnstakere for øvrig.

Selv om skattyteren et tidligere år har fått fradrag beregnet på grunnlag av de faktiske kostnadene, kan han for et senere år for samme bil kreve å bli lignet etter en forenklet overskuddsberegning. Skattyter må i tilfelle uttaksbeskattes som følge av overgangen til forenklet overskuddsberegning. Se emnene «Bil – realisasjon/uttak» og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Selv om skattyter for tidligere år er blitt lignet etter forenklet overskuddsberegning, kan han kreve å bli lignet etter de faktiske kostnadene for samme bil for senere år. Bilen må fra tidspunktet for endring av ligningsmåten behandles som yrkesbil. Om inntektstillegg for privat bruk i slike tilfeller, se emnet «Bil – privat bruk».

2.2.3 Forenklet overskuddsberegning, satser

Nytt for 2016

For 2016 settes skattefri sats for kilometergodtgjørelse til kr. 3,80 pr. km for de første 10 000 km i inntektsåret for alle personbiler, for overskytende kilometer er satsen kr. 3,45. Se avtalen om Statsbudsjettet 2016 mellom Kristelig Folkeparti, Venstre, Høyre og Fremskrittspartiet.

Ved forenklet overskuddsberegning sammenlignes mottatt bilgodtgjørelse med Skattedirektoratets satser for beregning av overskudd på kilometergodtgjørelse (takseringsreglene § 1-2-6) regnet etter årlig kjørelengde:

Km	Sats
0 til og med 10 000 km	4,10 (4,20) per km
Over 10 000 km	3,45 (3,55) per km

(Satsene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø)

For tunge motorsykler og mopedbiler er satsen for beregning av overskudd kr 2,95 per km.

For el-bil er satsen kr 4,20 per kilometer

For kjøring i utlandet er satsen kr 4,10 per km uansett kjørelengde. Slik kjøring må derfor holdes utenfor ved beregningen av om kjøring med kilometergodtgjørelse overstiger 10 000 km i inntektsåret.

Kilometersgrensene gjelder for hver skattyter selv om han bruker flere biler. Kilometergrensene gjelder for den samlede utbetalingen av bilgodtgjørelse der skattyter får utbetalt bilgodtgjørelse fra flere arbeidsgivere.

Om behandlingen av ulike tillegg for kjøring med passasjerer, kjøring på skogs- og anleggsvei eller hvis skattyter må frakte utstyr og materiell, se pkt. 2.6.

2.2.4 Forenklet overskuddsberegning, andre kostnader

Ved forenklet overskuddsberegning er det i utgangspunktet ikke anledning til å føre til fradrag spesielle bilkostnader i tillegg til fradragssatsen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under kjøring hvor det er mottatt bilgodtgjørelse, kan imidlertid fradras i tillegg til kilometersatsene ved forenklet overskuddsberegning. Har arbeidsgiver/oppdragsgiver ytet full eller delvis erstatning for slike kostnader, skal kostnadene reduseres med erstatningen.

Parkeringskostnader, bompenger og ferjekostnader kommer særskilt til fradrag utenom overskuddsberegningen, såfremt de ikke er dekket av arbeidsgiver.

Kostnader som kan føres til fradrag utenom den forenklede overskuddsberegningen, inngår i minstefradraget.

2.3 Godtgjørelse for besøksreiser

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for besøksreise til hjemmet behandles etter nettometoden. Bilgodtgjørelsen sammenlignes med avstandsfradraget for besøksreiser, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6. Overskuddet er skattepliktig og eventuelt underskudd er fradragsberettiget. Underskudd vedrørende besøksreise inngår ikke i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til besøksreiser med bilgodtgjørelse også besøksreiser uten bilgodtgjørelse, er det bare avstandsfradrag/kostnader vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Avstandsfradrag/kostnader vedrørende besøksreiser uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning.)

2.4 Godtgjørelse for yrkeskjøring og besøksreiser, bruk av andres bil

Skattyter skal i utgangspunktet ha overskuddsberegning på vanlig måte når vedkommende mottar godtgjørelse for yrkeskjøring eller besøksreiser til hjemmet utført med bil som eies av andre og de øvrige vilkårene er oppfylt. Dette gjelder enten bilen leies fra andre eller er lånt vederlagsfritt, f.eks. av foreldrene.

Bruker arbeidstaker arbeidsgivers bil i forbindelse med arbeid, verv eller oppdrag for andre og arbeidstakeren mottar bilgodtgjørelse for denne bruken, anses godtgjørelsen i sin helhet som inntekt med mindre arbeidstakeren betaler arbeidsgiveren spesielt for denne kjøringen.

2.5 Godtgjørelse for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

Godtgjørelse for reise mellom hjem og fast arbeidssted, der reisen etter skattereglene anses som arbeidsreise, behandles som ordinær lønn. Om hva som anses som arbeidsreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om fradrag for daglige reiser, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), der skattyteren arbeider for en veldedig eller allmennyttig organisasjon eller skjøtter et offentlig politisk verv, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.3.

2.6 Utbetalt tillegg til ordinær bilgodtgjørelse

Skattyter som bruker forenklet overskuddsberegning, anses ikke å ha overskudd på godtgjørelse etter satsene fastsatt av Skattedirektoratet for

- passasjer,
- kjøring på skogs- og anleggsvei etter spesielle regler og/eller
- å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på taket, se nedenfor.

For skattyter som mottar kjøregodtgjørelse etter satsene fastsatt av Skattedirektoratet for bruk av privat bil i tjeneste, vil et eventuelt overskudd på ovennevnte tilleggsgodtgjørelser være skattefritt etter FSFIN § 5-15-8.

For at ekstragodtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell skal være skattefri, er det en forutsetning at skattyter faktisk bruker tilhenger. Slik godtgjørelse gis når skattyter frakter f.eks. etsende væsker, tilgrisede eller skitne gjenstander, eller utstyr som på

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

grunn av sin beskaffenhet må fraktes på tilhenger. Dette gjelder også utstyr som veier minst 150 kg og/eller utgjør minst 0,5 kubikkmeter selv om utstyret ikke fraktes på tilhenger, men f.eks. inne i bilen. Det samme gjelder gjenstander som er av en slik beskaffenhet at de stikker ut bak kjøretøyet og derfor må merkes.

2.7 Underskudd

Utbetales det kilometergodtgjørelse etter lavere satser enn de satsene som er fastsatt av Skattedirektoratet, kan det gis fradrag for differansen som underskudd, såfremt bilen ikke er yrkesbil (samlet yrkeskjøring under 6000 km i året). Fradrag for underskudd vedrørende yrkesbiler kan imidlertid bare beregnes på grunnlag av faktiske kostnader. Underskudd inngår i eventuelt minstefradrag.

2.8 Formelle regler

Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning som utarbeides av arbeidstakeren, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjette ledd. Reiseregningen skal ha minst følgende innhold

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift,
- dato for avreise og hjemkomst for hver yrkes- eller tjenestereise,
- formålet med reisen,
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på,
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer,
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt trippteller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes-/tjenestereise, og
- navn på passasjer det kreves passasjertillegg for.

Alle oppstillinger og reiseregninger etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper.

Reglene ovenfor forutsetter at arbeidsgiveren har gitt samtykke til bruk av egen bil.

3 Garasje

Betaler arbeidsgiver for garasje som ligger i tilknytning til bilbrukerens bolig for en firmabil som disponeres privat, anses det ikke å foreligge et reelt leieforhold med eksklusiv bruksrett for arbeidsgiveren, og leien behandles som lønnsinntekt i alle sammenhenger. Se for øvrig emnet «Bolig – garasje».

Bil – privat bruk

- *Sktl. § 5-13, § 5-20 tredje ledd, § 6-12 og overgangsregel til § 6-12 annet ledd (endringslov 10. desember 2004 nr. 77).*
- *FSFIN § 5-13 og § 6-12.*
- *FSSD § 5-13.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-15 «Særregler ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil».*

Nytt for 2016

Regjeringen varsler i Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.3 endringer i reglene om fordelsbeskatning ved privat bruk av visse typer biler. Dette gjelder varebiler klasse 2 og lastebiler med totalvekt under 7 501 kg.

Endringene vil bli gjennomført ved forskriftsendringer.

- Hovedelementene i de varslede endringene er som følger:

- Det vil bli åpnet for å beskatte den private fordelen ved bruk av disse bilene etter sjablongmetoden for ordinære firmabiler, men med et særskilt bunnfradrag for å ta hensyn til at disse bilene i mindre grad enn ordinære firmabiler er egnet til privat bruk. Reduksjonen skal skje ved at beregningsgrunnlaget for den ordinære fordelen reduseres med 50 %, begrenset oppad til kr. 150 000. El-biler skal ikke få slik reduksjon.
- Individuell verdsetting av privat fordel ved bruk av disse bilene skal kunne kreves hvis yrkeskjøringen dokumenteres med elektronisk kjørebok.
- Virkeområdet for de særskilte skattereglene for disse bilene vil bli utvidet til også å gjelde biler som brukes til annen privatkjøring enn reiser til og fra jobb.
- Det skal være et vilkår for å anvende de særlige reglene for slike biler at det foreligger tjenestlig behov for slik bil.
- Satsstrukturen ved individuell verdsetting vil bli forenklet, ved at det vil bli fastsatt én sats for all privatkjøring. For 2016 vil denne være kr. 3,40 pr. km.
- Reglene om skattefri, sporadisk bruk av arbeidsgivers bil gjøres klarere ved at de vil angi maksimalt antall dager og antall kilometer bilen kan brukes i løpet av et år uten at fordelen blir skattlagt. Grensene vil bli satt til maksimalt samlet kjørelengde på 1 000 km. fordelt på maksimalt 10 dager i inntektsåret.
- Reduksjonen i den ordinære firmabilbeskatningen for biler som kjøres mer enn 40 000 kilometer i året, gjøres betinget av at yrkeskjøringen dokumenteres ved bruk av elektronisk kjørebok.

1 Nøkkeltall

1.1 Fordelsberegning

Nytt for 2016

For 2016 utgjør inntektstillegget for privat bruk av firmabil :
- for biler med beregningsgrunnlag til og med kr 293 200; til 30 % av beregningsgrunnlaget, dvs. kr 87 960.
- for biler med beregningsgrunnlag over kr 293 200; til kr. 87 960 pluss 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 293 200.

For biler som omfattes av de nye forskriftene, reduseres beregningsgrunnlaget med 50 %, begrenset til kr. 150 000.

Inntektstillegg for privat bruk av bil for 2015 settes:
- for biler med beregningsgrunnlag til og med kr 286 000; til 30 % av beregningsgrunnlaget, dvs. kr 85 800.
- for biler med beregningsgrunnlag over kr 286 000; til kr 85 800 pluss 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 286 000.

Se FSSD § 5-13-1.

1.2 Beregningsgrunnlag

Beregningsgrunnlaget for standardtillegg for privat bruk av bil settes som hovedregel til
- 100 % av listepris som ny hvis yrkeskjøringen i inntektsåret er 40 000 km eller mindre
- 75 % av listepris som ny hvis yrkeskjøringen i inntektsåret overstiger 40 000 km
- 50 % av listepris for bil som utelukkende drives med elektrisk kraft (elbil) uavhengig av yrkeskjøringens lengde i inntektsåret. Nærmere om hva som er «elbil», se pkt. 6.2.1.

Beregningsgrunnlagene ovenfor reduseres med 25 % hvis bilen er 3 år eller eldre per 1. januar i inntektsåret.

2 Generelt

2.1 Innledning

Fordel ved privat bruk skal fastsettes etter en standardregel basert på et beregningsgrunnlag med utgangspunkt i listepris i Norge som ny på tidspunktet for førstegangsregistrering. Det beløpet som framkommer når listeprisen er multiplisert med de fastsatte prosentsatsene, skal omfatte all fordel ved den private bruken, herunder arbeidsreiser og besøksreiser for pendlere. Om fastsettingen av størrelsen på den private fordelen, se pkt. 6.

2.2 Privat bruk av bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver mv.

Fordel ved privat bruk av bil stilt til disposisjon i arbeidsforhold, skal fastsettes enten etter en standardregel eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. Slikt tillegg skal gjøres uavhengig av om det er arbeidsgiver, sponsor, idrettslag, aksjeselskap o.l. som stiller bilen til disposisjon. Det er ikke noe krav at eieren får fradrag for bilkostnadene.

2.3 Eiers/leasers private bruk

Får eieren/leaseren mv. av bil fradrag for de faktiske kostnadene for bruk av bil etter reglene for yrkesbil, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», og han bruker den til privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise, skal de fradragsberettigede kostnadene reduseres med den beregnede verdien av fordelen ved den private bruken fastsatt enten etter standardregelen eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. I praksis gjennomføres dette ved et tillegg i inntekten.

Om begrensning i tilbakeføring av fordel for personer som regnskapslignes for bilen, se pkt. 7.

2.4 Deltakers private bruk av bil tilhørende deltakerlignet selskap

For deltaker i et deltakerlignet selskap som disponerer bil tilhørende selskapet, skal fordel ved privat bruk inntektsføres hos selskapet. Den private fordelen fastsettes etter en standardregel eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. Bestemmelsen om begrensning av tilbakeføring for privat bruk for personer som regnskapslignes for bilen, gjelder også i de tilfellene deltaker i deltakerlignet selskap disponerer bil tilhørende selskapet, se pkt. 7.

Hvis selskapet behandler fordelen som en arbeidsgodtgjørelse, skal den beskattes som personinntekt hos deltakeren. Hvis fordelen ikke behandles som arbeidsgodtgjørelse, skal den deltakeren som disponerer bilen tilordnes fordelen som utdeling etter sktl. § 10-42.

3 Hvilke biler som omfattes av standardregelen for privat bruk

3.1 Hovedregel

Standardregelen for fastsetting av fordel ved privat bruk gjelder både for arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, og bruk av egen yrkesbil (herunder næringsbil), se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

Reglene for fastsetting av fordel ved privat bruk gjelder i utgangspunktet for alle biltyper, uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk, jf. FSFIN § 5-13-1 første ledd. Dette omfatter personbiler, varebiler, kombinerte biler, bobiler, busser, lastebiler mv. For elbiler gjelder særlige regler, se pkt. 6.2.1.

3.2 Unntak, lastebiler, busser, biler med forbud mot privat bruk mv.

Standardregelen omfatter ikke følgende biler selv om de brukes privat, jf. FSFIN § 5-13-1 annet ledd bokstav a og c

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer
- busser registrert for mer enn 15 passasjerer
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og arbeidssted, (se f.eks. kgl. res. av 11. desember 1981 «Alminnelige bestemmelser om bruk av statens motorvogner»

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

som er tatt inn i Statens personalhåndbok). Dette vil omfatte alle statens motorvogner med mindre vedkommende institusjon i helt spesielle tilfelle har gitt dispensasjon. Statsaksjeselskapene og statsforetakene er ikke omfattet av kgl. res. 11. desember 1981.

Brukeren skal i disse tilfellene fordelsbeskattes for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser samt for annen faktisk privatkjøring, se pkt. 8.1.

Om hva som anses som kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

3.3 Unntak, visse biltyper når bilen bare brukes til privatkjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

3.3.1 Generelt

Normalt skal standardregelen om privatkjøring brukes selv om privatkjøringen bare omfatter kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og ikke annen privatkjøring. Når det ikke er annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal brukeren likevel ikke ha standardtillegget for biler som

- etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk, jf. FSFIN § 5-13-1 annet ledd bokstav b
- er registrert for 9 passasjerer eller mer, såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise, jf. FSFIN § 5-13-1 annet ledd bokstav d

Brukeren skal i disse tilfellene i stedet for standardtillegget bare ha tillegg for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), jf. FSFIN § 5-13-1 tredje ledd. Om størrelsen av tillegget, se pkt. 8.1.

Brukes bilen til annen privatkjøring, herunder besøksreiser, skal brukeren likevel ha standardtillegget også i disse tilfellene.

Om hva som anses som kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

3.3.2 I liten grad egnet til privat bruk – kriterier

Om bilen i liten grad er egnet til privat bruk vil i de fleste tilfellene bero på en helhetsvurdering hvor det må tas hensyn til flere forhold. Vurderingen skal gjelde forhold vedrørende bilen som sådan, dvs. at forhold hos den enkelte skattyteren ikke er relevant. Nedenfor er det gitt anvisning på de viktigste momentene ved avgjørelsen av spørsmålet om en bil i liten grad er egnet til privat bruk. Oppregningen er ikke uttømmende.

- Bilens størrelse og vekt tillegges betydning. Jo større og tyngre bilen er, desto lettere vil bilen kunne karakteriseres som i liten grad egnet til privat bruk. Det må imidlertid ses hen til bilens beskaffenhet. Visse biltyper er konstruert og utstyrt på en måte som gjør de godt egnet til privat bruk til tross for at de er forholdsvis store og tunge.
- Biltyper som varevogn, pick-up o.l. er ikke i seg selv i liten grad egnet til privat bruk. Andre biler med dominerende lasteplan vil ofte i liten grad være egnet til privat bruk. Det må her foretas en konkret vurdering hvor det ses hen til de øvrige momentene.
- Biler som inneholder faste innredninger og store mengder av verktøy/utstyr, vil ofte i liten grad være egnet til privat bruk. Det må imidlertid vurderes om innredningen er lett å demontere og/eller om verktøyet/utstyret er lett å fjerne. Hvis bilen kun har lasteplan og det av den grunn er nødvendig å ha verktøy/utstyr av et visst omfang inne i førerhuset, taler dette for at bilen i liten grad er egnet til privat bruk.
- En bil som etter ombygging bare har sitteplass til føreren, vil i utgangspunktet i liten grad være egnet til privat bruk.
- Spesialbiler av typen renovasjonsbiler, tankbiler mv. vil aldri være egnet til privat bruk.

- Smuss, lukt og støy er forhold som kan tale for at bilen i liten grad er egnet til privat bruk. Dersom setene i kupe/førerhus jevnlig må dekkes til for å unngå at fører/passasjer får flekker på klærne, vil dette være et tungtveiende moment.
- Ved vurderingen av om bilen er egnet til privat bruk, kan det til en viss grad ses hen til bilens alder og slitasjegrad.

4 Hvilke persongrupper som omfattes av standardregelen for privat bruk

4.1 Persongrupper som omfattes

Standardregelen for fastsetting av fordel ved privat bruk av bil omfatter

- skattytere som regnskapslignes for bruk av bil i yrket, herunder egen virksomhet
- deltakere som bruker regnskapslignet bil tilhørende et deltakerlignet selskap, og
- arbeidstakere (ikke næringsdrivende) som bruker bil privat og bilen er stilt til disposisjon av/gjennom arbeidsgiver.

Reglene gjelder selv om en ansatt er hovedaksjonær i det selskapet han arbeider i, forutsatt at ansettelsesforholdet (og ikke bare aksjonærforholdet) gir en rimelig grunn til bilholdet.

4.2 Persongrupper som ikke omfattes av standardregelen

Det kan forekomme at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, men hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne anses som utbytte. Videre kan det gjelde pensjonister som får benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. Om fastsettingen av privat fordel i slike tilfeller, se pkt. 8.2.

5 Krav til den private bruken

5.1 Generelt

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk skal bare nyttes såfremt skattyter faktisk har brukt bilen til privatkjøring i løpet av inntektsåret.

Som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise til hjemmet.

Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring. Om unntak, se pkt. 3.3.1.

Dersom arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og arbeidssted ville vært skattefri etter FSFIN § 5-15-6 femte ledd pga. ekstraordinære forhold i arbeidet, vil bruk av arbeidsgivers bil ikke utløse fordelsbeskatning etter standardregelen. Om hva som anses som ekstraordinære forhold, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.2.

Om når reise mellom hjem og arbeidssted ikke anses som privatkjøring, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

5.2 Arbeidsgivers bil – sporadisk bruk

5.2.1 Sporadisk adgang til privat bruk

Sporadisk adgang til privat bruk, som f.eks. at arbeidstakeren en dag får låne arbeidsgivers bil for å flytte sitt private innbo, skal ikke utløse fordelsbeskatning etter standardregelen, jf. FSFIN § 5-13-2 første ledd. Får adgangen til privat bruk et minstemål av regularitet eller varighet, gjelder standardregelen, f.eks. dersom arbeidstaker bruker arbeidsgivers bil i ferien. Om tilfeller hvor bilen bare har vært til disposisjon en del av året, se pkt. 6.8.

5.2.2 Sporadisk faktisk privat bruk

Har skattyteren mer enn sporadisk adgang til privat bruk, utløses det fordelsbeskatning etter standardregelen selv om den faktiske bruken er sporadisk eller tilfeldig, jf. FSFIN § 5-13-2 annet ledd. Om sporadisk adgang til privat bruk, se ovenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.3 Egen yrkesbil

For skattyter som disponerer egen yrkesbil må det legges til grunn at adgangen til bruk alltid er mer enn sporadisk. Det vil i praksis likevel måtte godtas at det unnlates tilbakeføring ved helt sporadisk faktisk bruk.

5.4 Vurdering av påstand om ikke-bruk privat

Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke, er et bevisspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1. Ved vurderingen av sannsynligheten for at en bil er brukt privat, vil bl.a. følgende momenter være av betydning

- hvor bilen er parkert utenom arbeidstiden (hos arbeidstaker eller hos arbeidsgiver)
- antall førerkort i familien
- type og antall andre biler til disposisjon
- privatbilen(e)s stand og kjørt distanse
- yrkesbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den typen virksomhet hvor bilen brukes
- familiesammensetning
- privatboligens beliggenhet
- yrkesbilens egnethet til privatkjøring.

En riktig ført kjørebok som redegjør for den totalt utkjørte distanse i løpet av året, og som viser at all kjøring er yrkeskjøring, må tillegges stor vekt.

Derimot bør det ikke legges stor vekt på utsagn fra/avtale med f.eks. Arbeidsgiver om at skattyteren ikke har tillatelse til å kjøre bilen privat, med mindre arbeidsgiveren har hatt tilfredsstillende kontroll med at den faktisk ikke er brukt privat.

Det er ikke avgjørende at skattyteren selv ikke har førerkort dersom bilen faktisk er brukt privat, f.eks. at skattyters nærstående har benyttet bilen. Det er heller ikke avgjørende at skattyteren har annen bil til disposisjon privat. Heller ikke kan det tillegges avgjørende vekt at det oppbevares verktøy eller lignende i bilen.

6 Fastsetting av den private fordelen etter standardregelen

6.1 Generelt

Standardfordelen for privat bruk fastsettes ved

- først å fastslå beregningsgrunnlaget for standardfordelen og
- deretter multiplisere dette grunnlaget med de fastsatte prosentsatsene.

6.2 Beregningsgrunnlag

6.2.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget for standardtillegg for privat bruk av bil settes som hovedregel til

- 100 % av listepris som ny hvis yrkeskjøringen i året er 40 000 km eller mindre, jf. sktl. § 5-13 første ledd
- 75 % av listepris som ny hvis yrkeskjøringen i året overstiger 40 000 km, jf. FSFIN § 5-13-5 første ledd første punktum
- 50 % av listepris for elbiler uavhengig av yrkeskjøringens lengde i året, jf. FSFIN § 5-13-5 første ledd annet punktum. Som elbil regnes motorvogn som bare bruker elektrisk kraft som framdrift, herunder bil hvor elektrisiteten er produsert i brenselsceller som nevnt i Stortingets vedtak om engangsavgift § 5 første ledd bokstav i. Som elbil regnes ikke bil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av forbrenningsmotor (hybridbil).

Nærmere om listepris, se pkt. 9.

Beregningsgrunnlagene ovenfor reduseres med 25 % hvis bilen er 3 år eller eldre per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2011 eller tidligere, jf. sktl. § 5-13 første ledd tredje punktum og FSFIN § 5-13-5 første ledd annet punktum.

Er bilen importert brukt fra utlandet, er det tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet som er avgjørende.

6.2.2 Nærmere om 40 000-kilometersgrensen

Det er skattyterens samlede kjøring i yrket med den/de bilene som han fordelsbeskattes for, som skal legges til grunn for 40 000- kilometersgrensen. Dette gjelder selv om skattyteren har brukt flere biler. Yrkeskjøringen for ektefeller skal ikke legges sammen.

Reduksjon av beregningsgrunnlaget til 75 % av listeprisen kan ikke foretas for år hvor yrkeskjøringen er kortere enn 40 000 km, uansett årsaken til den reduserte kjøringen. Redusert beregningsgrunnlag kan f.eks. ikke brukes et år yrkesbruken blir under 40 000 km fordi bilordningen starter/opphører.

Skattyteren må godtgjøre at yrkesbruken er over 40 000 km for hvert år, normalt ved korrekt ført kjørebok.

6.2.3 Kombinasjon av høy årlig kjørelengde og bil eldre enn 3 år

For biler eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2011 eller tidligere og som kjøres over 40 000 km i yrket i året, blir grunnlaget 56,25 % (75 % x 75 %) av listeprisen.

Eksempel

En bil er førstegangsregistrert i 2011(eldre enn 3 år) og hadde da en listepris på kr 580 000. Bilen kjøres årlig over 40 000 km i yrket.

Tillegget for privat bruk etter hovedregelen beregnes da slik:

Beregningsgrunnlaget er 580 000 x 75 % (kjøres over 40 000 km i yrket i året) x 75 % (eldre enn 3 år),= kr 326 250.

Privat fordel i 2015 beregnes til
kr 85 800 (kr 286 000 x 30 %)
+ kr 8 050 (20 % av (kr 326 250 minus kr 286 000))
= kr 93 850

6.2.4 Elbil eldre enn 3 år

For elbiler eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2011 eller tidligere, blir grunnlaget 37,5 % (50 % x 75 %) av listeprisen.

6.2.5 Særlige tilfeller hvor listeprisen ikke tilsvarer bruksverdi privat

I særlige tilfeller hvor standardfordelen basert på listepris ved førstegangsregistrering klart ikke står i forhold til fordelen ved den private bruken, kan fordelen fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 5-13-5 annet ledd.

Særregelen kan komme til anvendelse når listeprisen ved bruk av standardregelen vil gi grunnlag for en for høy beregnet fordel. Det samme gjelder ved for lav beregnet fordel. Denne bestemmelsen skal bare brukes hvor avviket er betydelig.

Særregelen kan bl.a. være aktuell for bil registrert som lastebil med en vekt fra 3 500 kg inntil 7 500 kg og enkelte større eller spesialinnredede varevogner (for høy beregnet fordel basert på listepris). Særregelen er også aktuell dersom det er foretatt svært omfattende ombygging eller restaurering av bilen som fører til at markedsverdien langt overstiger listepris ved førstegangsregistrering (for lav beregnet fordel basert på listepris). Videre kan særregelen tenkes anvendt for veteranbiler med en markedsverdi som langt overstiger listepris ved førstegangsregistrering.

Forutsatt at vilkårene for å anvende særregelen er oppfylt ved at standardfordelen basert på listepris blir for høy, og at firmabilordningen varer hele året, skal den skjønnsmessige fastsatte fordelen settes til minimum kr 51 000, se takseringsreglene § 1-2-15 tredje ledd.

I de tilfellene hvor standardfordelen basert på listepris ved førstegangsregistrering blir for lav (for eksempel ved svært omfattende ombygging eller restaurering), kan man ved fastsettingen av fordelen benytte en hjelpestørrelse i form av en korrigert listepris som multipliseres med den/de relevante prosentsatsen(e) etter standardregelen, se takseringsreglene § 1-2-15 fjerde ledd. Markedsverdi vil i disse tilfelle normalt kunne anvendes som korrigert listepris.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.3 Fastsetting av standardfordelen

Nytt for 2016

For 2016 utgjør inntektstillegget for privat bruk av firmabil :
- for biler med beregningsgrunnlag til og med kr 293 200; til 30 % av beregningsgrunnlaget, dvs. kr 87 960.
- for biler med beregningsgrunnlag over kr 293 200; til kr. 87 960 pluss 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 293 200.

For biler som omfattes av de nye forskriftene reduseres beregningsgrunnlaget med 50 %, begrenset til kr. 150 000.

Etter sktl. § 5-13 første ledd skal inntektstillegget fastsettes til 30 % av bilens listepris som ny inntil et beløp som fastsettes i forskrift, og til 20 % av overskytende listepris. Innslagspunktet for trinn to (20 %) fastsettes i FSSD § 5-13. For inntektsåret 2015 er dette fastsatt til kr 286 000. Beregningen blir da slik:

Inntektstillegg for privat bruk av bil for hele 2015 settes for:
- biler med beregningsgrunnlag til og med kr 286 000; til
  - 30 % av beregningsgrunnlaget, og
- biler med et beregningsgrunnlag over kr 286 000; til
  - kr 85 800 (dvs. 30 % av kr 286 000) tillagt 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 286 000.

Om beregningsgrunnlaget, se pkt. 6.2.

Standardregelen for fastsetting av fordelen brukes enten skattyter eier/leaser en regnskapslignet yrkesbil, er deltaker i deltakerlignet selskap, eller får bilen stilt til disposisjon av arbeidsgiver.

6.4 Brukshindring

Så lenge bilen er yrkesbil for brukeren eller er stilt til disposisjon fra arbeidsgiver, skal standardfordelen ikke avkortes på grunn av at skattyteren av individuelle grunner har vært forhindret fra å kjøre bil privat i løpet av året, f.eks. fordi han har vært syk, vært på ferie, vært på tjenestereise, har avtjent militærtjeneste eller fått inndratt førerkortet, jf. FSFIN § 5-13-6 tredje ledd.

Brukshindring som knytter seg til forhold ved bilen, f.eks. ved service og reparasjon på verksted, skal heller ikke redusere standardfordelen, jf. FSFIN § 5-13-6 annet ledd.

6.5 Skifte av bil i året

Skiftes den bilen som brukes privat i løpet av året med en bil med en annen listepris, skal standardfordelen beregnes etter listepris for hver av bilene ut fra hele kalendermåneder, jf. FSFIN § 5-13-7 annet ledd.

For den kalendermåneden bilskiftet skjer, skal fordelen beregnes bare på grunnlag av listeprisen for en av bilene som om skattyteren har disponert denne bilen hele måneden. Dette gjelder
- ved bruk av arbeidsgivers bil; den bilen som disponeres på vanlig tidspunkt for siste trekkberegning i vedkommende måned eller
- i alle andre tilfeller; den av bilene med høyest listepris f.eks. når skattyter regnskapslignes for den bilen han bruker privat.

6.6 Flere biler til disposisjon samtidig

Standardregelen om fastsetting av fordel for bruk av bil gjelder for hver bil som skattyteren har til privat disposisjon samtidig, såfremt han bruker disse bilene privat. Om vekselbruk av flere biler, se nedenfor.

6.7 Flere bruker samme bil

Veksler flere skattytere på å disponere en bil til privat bruk, og de ikke har noen annen firmabilordning utenom dette, skal standardfordelen fordeles forholdsmessig på hver skattyter etter varigheten av den enkeltes disponering. Det kan da normalt ikke godtas at bilen har stått udisponert av alle brukere samtidig. Slik vekselbruk kan for eksempel være aktuelt ved vaktordninger utenfor ordinær arbeidstid. Fordelsbeskatning skal foretas selv om vedkommende i vaktperioden må ha med seg bilen med nødvendig utstyr til enhver tid av hensyn til tidsmomentet ved eventuell utrykning.

6.8 Bil til disposisjon en del av året

Har skattyteren bare hatt bil til disposisjon til privat bruk en del av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres for det antall hele og påbegynte kalendermåneder (beregnet etter tolvdeler) som bilen har vært til disposisjon, jf. FSFIN § 5-13-6 første ledd.

Om brukshindring i tidsrom hvor skattyteren disponerer en yrkesbil/har bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver, se pkt. 6.4.

Er det eieren som bruker bilen privat, vil forholdsmessig beskatning f.eks. være aktuelt dersom bilen blir yrkesbil eller opphører å være yrkesbil i løpet av inntektsåret.

Er bilen stilt til disposisjon for andre enn eieren, vil slik forholdsmessig fordelsbeskatning f.eks. være aktuelt dersom bilordning er innført i løpet av inntektsåret. Videre kan det forekomme at bilordningen opphører f.eks. fordi skattyteren slutter hos vedkommende arbeidsgiver.

6.9 Vekselbruk av flere biler

Kan det på grunn av stadig vekselbruk av arbeidsgivers bilpark ikke fastslås noe bestemt tidsrom for den ansattes private bruk av den enkelte bil, beregnes standardfordelen ut fra gjennomsnittet av beregningsgrunnlagene for de bilene som den ansatte har tilgang til. I praksis må arbeidsgiveren ta stilling til dette ved trekkberegningen for hver lønnsperiode.

6.10 Betaling for privat bruk

Verdien av fordelen ved privat bruk av bil skal ikke reduseres om brukeren helt eller delvis dekker kostnadene som påløper ved bilholdet, jf. sktl. § 5-13 første ledd tredje punktum. Dette gjelder for eksempel ved at han

- betaler eieren/leaseren av bilen for den private bruken
- dekker noen av de faktiske kostnadene til bruken privat, f.eks. betaler drivstoff på ferieturer uten å få kostnadene refundert og/eller
- betaler en del av bilens kostpris, f.eks. ekstrautstyr eller prisforskjellen mellom en sedan og stasjonsvogn.

Verdien av fordelen skal ikke reduseres i tilfeller hvor arbeidsgiveren leier (leaser) en bil og fremleier denne til brukeren, og brukeren dekker alle kostnader som påløper ved bilholdet, herunder arbeidsgiverens kostnader til leie (leasing) av bilen, se FIN 4. november 1998 i Utv. 99/208 og URD 16. desember 1998 (Nedre Romerike herredsrett) i Utv. 1999/120 (Retten la imidlertid til grunn at mottatt bilgodtgjørelse etter statlig regulativ ikke skulle skattlegges da brukeren i realiteten dekket alle kostnadene ved bilholdet).

6.11 Bil eid i sameie med arbeidsgiver

Er bilen eid i et reelt sameie mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, og den brukes av arbeidstaker privat, skal fordelen ved privat bruk beregnes med utgangspunkt i standardregelen. Bare den forholdsmessige delen av den beregnede standardfordelen som faller på arbeidsgivers eierandel skal tillegges arbeidstakeren som inntekt, se FIN 8. mars 1991 i Utv. 1991/238. Forutsetningen er at de totale kostnadene vedrørende bilen er utredet av eierne i forhold til eierandelene.

7 Begrensning av fordelen for personer som regnskapslignes for bil

Skattytere som regnskapslignes for yrkesbil skal i utgangspunktet beregne fordel ved privat bruk av yrkesbilen etter standardregelen, se ovenfor. Den beregnede fordelen tillegges inntekten (tilbakeføring). Tillegget/tilbakeføringen for den private bruken av bilen kan imidlertid ikke settes høyere enn 75 % av de samlede kostnadene ved bilholdet, jf. sktl. § 6-12 annet ledd.

I samlede kostnader ved bilholdet inngår

– faktiske driftskostnader, f.eks. årsavgift, drivstoff, forsikring, verkstedkostnader mv. tillagt
– verdiforringelse, eventuelt leasingleie, se nedenfor.

Eier skattyteren bilen selv, fastsettes verdiforringelsen ved denne beregningen ut fra 17 % årlige stipulerte saldoavskrivninger fra og med det inntektsåret bilen ble registrert første gang, se sktl. § 6-12 annet ledd annet punktum. Det opprinnelige saldogrunnlaget er bilens listepris på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Dette gjelder også biler førstegangsregistrert før 1. januar 2005, uavhengig av om bilen er ervervet før eller etter denne datoen, jf. overgangsregel til sktl. § 6-12 (endringslov 10. desember 2004 nr. 77).

Faktiske fradragsførte saldoavskrivninger er ikke relevante i denne sammenhengen.

Leaser/leier skattyteren bilen, skal leien regnes med i de samlede kostnadene i stedet for tillegget for verdiforringelse.

Eksempel

Fordelen som skal tilbakeføres for privat bruk etter standardregelen, er beregnet til kr 75 000. De samlede bilkostnadene er kr 80 000 inklusiv leasingleie/verdiforringelse. Maksimal fordel for privat bruk er 75 % av de samlede kostnadene, dvs. kr 60 000 (80 000 x 75 %). Siden den beregnede fordelen for privat bruk etter standardregelen er større enn 75 % av de samlede kostnadene, reduseres tilbakeføringen til 75 % av kostnadene, dvs. kr 60 000.

Har skattyter eid eller leid/leaset yrkesbil i flere måneder enn antall måneder han etter reglene skal gis tillegg for privatkjøring, avkortes samlede kostnader forholdsmessig etter antall dager, jf. FSFIN § 6-12-1 første ledd bokstav d. Dette vil være spesielt aktuelt hvis en annen person, f.eks. en ansatt, har disponert og blitt fordelsbeskattet for bilen i løpet av året.

Dersom skattyter anskaffer, realiserer eller lar seg uttaksbeskatte for yrkesbil i inntektsåret, skal alle de faktiske kostnadene i den perioden bilen regnskapslignes inngå i de samlede kostnadene, herunder eventuell leasingleie. Eventuell beregnet verdiforringelse (beregnet saldoavskrivning på 17 %), avkortes forholdsmessig etter antall dager (365-deler).

Eksempel

Skattyter anskaffer en bruktbil 1. april i år 2. Bilens listepris som ny ved førstegangsregistrering 1. juli år 1 var kr 300 000.

Verdiforringelse:

Beregningsgrunnlaget for verdiforringelse i år 2 = kr 300 000 – 17 % = kr 249 000

Verdiforringelse hele år 2 = kr 249 000 x 17 % = kr 42 330

Verdiforringelse fra 1. april til 31. des. år 2 = kr 42 330 x 275/365 = kr 31 892

Utgjør løpende driftsutgifter fra 1. april til 31. desember kr 40 000, vil maksimal tilbakeføring for privat fordel i år 2 etter 75 %-regelen bli:

Samlede kostnader år 2 = kr 31 892 + kr 40 000 = kr 71 892

Maksimal privat fordel år 2 = kr 71 892 x 75 % = kr 53 919

Beregningsgrunnlaget for verdiforringelse i år 3:

kr 249 000 – kr 42 330 = kr 206 670

8 Fastsetting av privat fordel hvor bruken ikke omfattes av standardregelen

8.1 Biler som er unntatt fra standardregelen

For biler som etter FSFIN § 5-13-1 annet ledd, ikke faller inn under standardregelen, for eksempel lastebiler over 7 500 kg eller busser med mer enn 15 passasjerplasser, fastsettes fordelen på grunnlag av faktisk bruk, se FSFIN § 5-13-1 tredje ledd. For slike biler fastsettes fordelen etter en kilometersats på kr 3,40 for faktisk privatkjøring, se takseringsreglene § 1-2-15 siste ledd. Denne satsen brukes både for arbeidsreiser og for annen privatkjøring med unntak av arbeidsreiser og besøksreiser som overstiger 4 000 kilometer. Overstiger arbeidsreisene/besøksreisene 4 000 kilometer til sammen i året, brukes en sats på kr 1,50 for overskytende antall kilometer med slik kjøring.

8.2 Personer som ikke inngår i personkretsen standardregelen gjelder for

Det forekommer at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne anses som utbytte. Videre kan det gjelde pensjonister som får benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. Det skal da foretas en individuell verdsetting i samsvar med sktl. § 5-3 («omsetningsverdi») basert på faktisk privat bruk. I disse tilfellene kan de standardiserte reglene anvendes så langt de passer.

Under forutsetning av at bilen brukes hele året, kan fordelen beregnes ved å ta utgangspunkt i bilens listepris og multiplisere denne med prosentsatsene i henhold til standardregelen, se pkt. 6.3. Resultatet divideres med en gjennomsnittlig normalkjørelengde på 15 000 km, jf. St.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 2.3.4 tabell 2.3 note 2. Det fremkommer da en fordel per kilometer som skal multipliseres med det faktiske antall kilometer bilen er benyttet til privat bruk i løpet av inntektsåret. Denne beregningsmetoden kan benyttes med mindre en annen metode gir bedre uttrykk for «omsetningsverdi», jf. sktl. § 5-3.

9 Listepris

9.1 Generelt

Bilens listepris som ny settes til hovedimportørens listepris for vedkommende bilmodell inkl. merverdiavgift og vrakpant, ekskl. frakt- og registreringsomkostninger, levert importsted på tidspunktet for førstegangsregistrering hos Statens vegvesens trafikkstasjon. Om tilleggsutstyr, se nedenfor. Listeprisen som skal brukes som grunnlag for fastsetting av standardfordelen, påvirkes ikke av at bilens kostpris er lavere enn listeprisen, f.eks. fordi det er gitt rabatter eller er gitt refusjon av avgifter ved kjøp av bil til bruk som drosje. Listeprisen påvirkes heller ikke av at bilprisene senere har gått ned, f.eks. som følge av avgiftsreduksjoner. Om de særlige reglene når listepris ved førstegangsregistrering ikke står i forhold til fordel ved den private bruken, se pkt. 6.2.5.

Dersom en bilmodell selges til en særskilt pris («kampanjepris» e.l.) vil denne prisen bare kunne brukes som listepris dersom prisen er lagt til grunn som listepris av Opplysningsrådet for Veitrafikken på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Reglene om listepris ved førstegangsregistrering, gjelder også om bilen er kjøpt brukt. Er bilen kjøpt brukt fra utlandet, brukes listeprisen som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet.

Har skattyter selv importert bilen som ny fra utlandet, skal listeprisen i Norge for samme bilmodell brukes.

For bilmodeller som ikke har listepris i Norge, må det skjønnsmessig fastsettes en pris med utgangspunkt i pris for tilsvarende bilmodell i Norge.

Reglene om listepris som ny i Norge gjelder imidlertid ikke når skattyteren oppholder seg i utlandet og bilen ikke er anskaffet i Norge. Prisen settes da til opprinnelig listepris som ny i oppholdslandet. Flytter skattyter til Norge og tar med seg bilen, skal listepris som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet brukes.

Kan skattyteren ikke dokumentere opprinnelig listepris som ny, må den fastsettes ved skjønn.

Omregistreres en varebil til personbil, skal en bruke listepris for tilsvarende personbil den gangen bilen ble registrert første gang. Er ikke denne listeprisen kjent, må det gjøres et tillegg for det som normalt utgjør differansen i listepris mellom varebil og personbil for tilsvarende biltyper på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Listeprisen skal ikke reduseres selv om bilen er utstyrt med reklame.

Det tas ikke hensyn til om skattyteren ville ha valgt en rimeligere bil om han skulle bekoste privat bilhold selv. Når en dyrere firmabil faktisk disponeres og brukes privat, må skattleggingen uten videre bygge på det. Dette gjelder for eksempel eksklusive biler som disponeres av bilselgere.

9.2 Tilleggsutstyr

Bilens listepris ved førstegangsregistrering tillegges hovedimportørs listepris for ekstrautstyr ved beregning av standardfordelen. Har ikke hovedimportør listepris for ekstrautstyret, typisk ekstrautstyr som ikke direkte knyttes til en bilmodell og som ikke er fabrikkmontert, benyttes faktisk anskaffelsespris.

Ekstrautstyr som skal medregnes, kan f.eks. være vinterhjul, radio/musikkanlegg, navigasjonsutstyr, lasteholdere, skiboks, tilhengerfeste, fastmontert utstyr til mobiltelefon mv.

For biler med spesialinnredning/ekstrautstyr som utelukkende har verdi for yrkesbruken, skal (liste-) prisen for dette utstyret holdes utenom ved valg av fordelssats. Som slikt ekstrautstyr regnes f.eks. alarm i arbeidsgivers bil.

Blir det på et senere tidspunkt kjøpt ekstrautstyr til bilen som ville påvirket listepris om utstyret hadde blitt kjøpt samtidig med bilen, skal slikt utstyr tillegges bilens listepris og dermed inngå i grunnlaget for beregning av standardfordelen fra og med den måneden ekstrautstyret ble anskaffet.

10 Hva tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter

10.1 Generelt

Beløpet som framkommer etter standardregelen (prosentberegningen) ovenfor, omfatter all privat bruk av bilen. Det fastsettes således ikke særskilt tillegg for arbeids- og besøksreiser. Skattyter har likevel rett til avstandsfradrag for arbeidsreiser og besøksreiser etter de vanlige reglene selv om han benytter bilen til slike reiser, se emnene «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)». Dette gjelder selv om avstandsfradraget overstiger tillegget for privat bruk.

10.2 Trafikkbøter mv.

Dersom arbeidsgiver dekker ikke-fradragsberettigede trafikkbøter mv., inngår dette ikke i fordelsberegningen, men skal behandles som lønn til den ansatte. Om fradragsrett for trafikkbøter mv., se emnet «Bot, gebyr mv.».

10.3 Kostnader pådratt under privatkjøring

10.3.1 Generelt

Tillegget for privat bruk av bil omfatter alle bilkostnader pådratt i forbindelse med privatkjøring. Dette gjelder for eksempel kostnader til drivstoff, til reparasjoner, assistanse ved havari etc. Det har ingen betydning om det er skattyter selv, hans ektefelle, barn eller andre som har pådratt kostnaden.

10.3.2 Kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift, parkeringsavgift mv.

Kostnader som ikke anses som bilkostnader, f.eks. kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift og parkeringsavgift, går ikke inn i tillegget. Dekker arbeidsgiveren slike kostnader i forbindelse med den private bruken, herunder ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), behandles kostnadsdekningen som ordinær lønn. Dette gjelder også når kostnaden dekkes ved klippekort. Det samme gjelder abonnement/

månedskort/årskort o.l. såfremt dette er kjøpt/tegnet hovedsakelig av hensyn til den private bruken. Er abonnementet/kortet hovedsakelig anskaffet til yrkesbruk, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

11 Opplysningsplikt og innrapportering

11.1 Eiers private bruk

For skattytere som eier/leaser yrkesbil, skal fordelen ved den private bruken beregnet etter standardregelen, eventuelt begrenset etter begrensningsregelen, være tatt med i selvangivelsen, eventuelt næringsoppgaven.

11.2 Bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver

Fordel ved fri bil etter standardregelen er i arbeidsforhold trekk- og arbeidsgiveravgiftspliktig. Arbeidsgiver beregner selv fordelen og innrapporterer denne. Bilens listepris ved førstegangsregistrering med tillegg for ekstrautstyr inklusive avgifter og bilens registreringsnummer, skal være oppgitt sammen med opplysninger om i hvilket tidsrom arbeidstakeren har disponert fri bil.

11.3 Bil stilt til disposisjon av andre enn arbeidsgiver

Det forekommer at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne beskattes som utbytte.

Om fastsettingen, se pkt. 8.2. Fordelen beregnes av skattyteren og tas med i selvangivelsen.

11.4 Deltakerlignet selskap

Om fremgangsmåten når bilen eies av et deltakerlignet selskap og brukes av en deltaker, se pkt. 2.4 og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

12 Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser

Fordelen ved privat bruk beregnet etter standardregelen omfatter all privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), og/eller besøksreiser til hjemmet. Skattyter har derfor krav på avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted/besøksreiser til hjemmet etter de alminnelige reglene, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

13 Garasje

Om ligning av garasje tilhørende bruker av bil, se emnet «Bolig – garasje».

Bil – realisasjon/uttak

– *Sktl. § 5-2, § 9-3 første ledd bokstav a og § 14-44 første, annet og femte ledd.*

1 Realisasjon av bil

1.1 Yrkesbil

Realiseres en bil
– som er yrkesbil og
– hvor ligningen er foretatt med utgangspunkt i bilregnskap,

skal skattyter inntektsføre vederlaget/erstatning ved realisasjon, eventuelt skrive ned beløpet på saldo, se nærmere emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Om hva som regnes som realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Er bilen ikke regnskapslignet, men f.eks. lignet etter reglene om forenklet overskuddsberegning av mottatt bilgodtgjørelse, tas ingen del av vederlaget, gevinst eller tap, i betraktning ved inntektsligningen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.2 Privatbil

For bil som er brukt privat og ikke er yrkesbil, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», tas ingen del av vederlaget, gevinst eller tap, i betraktning ved inntektsligningen. Bilen anses i slike tilfeller som privat løsøre, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a. Dette gjelder selv om skattyteren har fått fradrag for kostnader vedrørende bruk av bilen til yrkeskjøring, når fradraget er gitt etter reglene for privatbil brukt noe i yrket (fradrag etter kilometersats).

Er bilen ikke brukt privat, er gevinst skattepliktig/tap fradragsberettiget selv om den ikke er yrkesbil. Dette kan særlig være aktuelt ved kjøp av biler for salg.

2 Uttak

Dersom vederlag ved salg av bilen ville vært skattepliktig, kan det også foreligge skatteplikt hvis bruken av bilen endrer karakter slik at bilen må anses som uttatt av yrket eller bilen gis bort, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

3 Overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse

Ønsker skattyteren for samme bil å gå over fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, eventuelt med skattefritt overskudd, er forutsetningen at skattyteren godtar at reglene om uttak brukes tilsvarende ved overgangen. Det gis ikke tapsfradrag i slike tilfeller fordi bilen ikke er realisert (tapet er ikke endelig konstatert).

Bindende forhåndsuttalelser

- *Lignl. kap. 3A.*
- *Mval. kap. 17.*
- *Ftrl. § 24-3 femte ledd.*
- *Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker (lignl. og mval.) (nedenfor kalt forskriften).*

1 Generelt

Skattedirektoratet og skattekontorene kan gi bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Formålet med ordningen er å gi skattyter større forutsigbarhet for framtidige disposisjoner. Ordningen skal være et supplement til skatteetatens alminnelige veiledningsplikt. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse omfatter saker om inntekts- og formuesskatt, trygdeavgift, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

Forhåndsuttalelsen er bindende for alle instanser innen skatteforvaltningen. Dette gjelder likevel bare dersom den anmodningen gjelder ønsker det, og vedkommende etter at disposisjonen er gjennomført gir skriftlig melding om dette til skattekontoret. Hvis slik melding ikke er gitt innen selvangivelsesfristen, vil retten til å benytte uttalelsen i utgangspunktet falle bort, jf. forskriften § 13 annet ledd annet punktum. Gir skattyter ikke noen slik direkte melding innen selvangivelsesfristen, men i selvangivelsen forholder seg som om han legger uttalelsen til grunn, bør skattyter i forbindelse med ligningsbehandlingen likevel kunne gis mulighet til å bekrefte at han påberoper seg uttalelsen. Også hvis skattyter påberoper seg den bindende forhåndsuttalelsen senere, kan skattekontoret beslutte å legge uttalelsen til grunn, jf. forskriften § 13 tredje ledd siste punktum.

Skattyter som ikke ønsker at en bindende forhåndsuttalelse skal legges til grunn, kan unnlate å påberope seg uttalelsen. Gjennomføres transaksjonen, men skattyter påberoper seg en annen rettsanvendelse, må han gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene i et slikt tilfelle kan foreta en ny rettslig vurdering.

Senere instanser i skatte- og avgiftsforvaltningen er også bundet av forhåndsuttalelsen, når førsteinstansen var det. Dette gjelder likevel ikke dersom skattyteren erklærer

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

overfor instansen at forhåndsuttalelsen ikke ønskes lagt til grunn. En slik erklæring kan ikke trekkes tilbake.

Bindende forhåndsuttalelser er ikke juridisk bindende for skatteetaten i forhold til andre skattytere enn den som har anmodet om uttalelsen. Ut fra prinsippet om likebehandling vil en slik forhåndsuttalelse likevel være retningsgivende for etaten ved behandling av like saker.

Forhåndsuttalelser er bare bindende dersom den disposisjonen uttalelsen gjelder for, er i samsvar med den disposisjon som faktisk er gjennomført. I meldingen til skattekontoret skal skattyter sannsynliggjøre at disposisjonen er identisk med den disposisjonen forhåndsuttalelsen gjelder. Skattyter må derfor gi opplysninger om det har vært endringer i det faktum som er lagt til grunn, og hvordan disposisjonen rent faktisk er gjennomført.

Forhåndsuttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Dersom det gjennomføres regelendringer som endrer rettstilstanden, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen. Den bindende virkningen av forhåndsuttalelser opphører uansett fem år etter utgangen av det året som uttalelsen ble avgitt.

Eksempel på virkningen av fristene på tre og fem år

I år 1 gir skatteetaten en uttalelse om at en institusjon som skal stiftes vil falle inn under reglene om begrensning av skatteplikt etter sktl. § 2-32. For at uttalelsen skal være bindende må institusjonen være stiftet innen utgangen av år 4 (innen 3 år etter utgangen av det året uttalelsen er gitt). I forhold til den løpende vurdering av skatteplikt for institusjonen, vil skatteetaten være bundet av sin uttalelse til utgangen av år 6 (5 år etter utgangen av det året uttalelsen er gitt).

En bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages, og den kan heller ikke bringes inn for domstolene, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2. Den instansen som har avgitt uttalelsen har imidlertid en omgjøringsadgang hvis dette ikke er til skade for den uttalelsen gjelder for. Ligningen av skattyter hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan derimot påklages på vanlig måte eller bringes inn for domstolene etter de ellers gjeldende bestemmelser, jf. lignl. § 3A-3 nr. 3.

Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) gjelder så langt den passer for behandling av anmodning om bindende forhåndsuttalelse, med unntak av lovens kap. V om klage og omgjøring, jf. forskriften § 1 annet ledd.

2 Hva en bindende forhåndsuttalelse kan omhandle

Anmodningen om bindende forhåndsuttalelse kan bare gjelde den skatte- eller avgiftspliktiges egne skatte- eller avgiftsforhold.

Anmodningen må angå norske skatte- eller avgiftsforhold. Ordningen omfatter ikke forhold som skal avgjøres etter sktl. § 2-1, § 2-3, § 2-34, § 2-37 og § 2-38 første ledd, samt hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 første ledd, jf. forskriften § 5 fjerde ledd. Det kan f.eks. ikke gis uttalelse om en person er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller om det etableres fast driftssted.

Anmodningen kan også angå skatte- eller avgiftsforhold med tilknytning til Svalbard, unntatt forhold som skal avgjøres etter kap. 2 i Svalbardskatteloven, jf. forskriften § 5 fjerde ledd.

Anmodningen kan ikke angå forhold som skal avgjøres etter skatteavtale som Norge har inngått med en fremmed stat, jf. forskriften § 5 fjerde ledd.

Bare framtidige planlagte disposisjoner kan tas opp i en anmodning. Den bindende forhåndsuttalelsen må foreligge før igangsetting av disposisjonen, jf. forskriften § 5 femte ledd første punktum. En disposisjon anses i denne sammenheng som igangsatt dersom den aktuelle prosessen ikke lenger kan reverseres med skattemessig virkning. Gjelder det f.eks. en realisasjon, anses disposisjonen igangsatt når realisasjonen er gjennomført, se nærmere emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 5. En fusjon vil være gjennomført når den selskapsrettslige virkningen av fusjonen er inntrådt, se emnet «Fusjon –

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

innenlands», pkt. 8. En avtale hvor det tas forbehold, f.eks. om utfallet av en bindende forhåndsuttalelse, vil f.eks. anses som en ikke igangsatt disposisjon.

Forutsetningen for å avgi bindende forhåndsuttalelse er at det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene av en planlagt disposisjon eller spørsmålet er av allmenn interesse, se lignl. § 3A-1 nr. 1.

Spørsmål vedrørende verdsetting, bevisbedømmelse og skjønnsutøvelse omfattes ikke av ordningen, jf. forskriften § 5 femte ledd siste punktum.

3 Hvem som avgir bindende forhåndsuttalelse

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse i saker om inntekts- og formuesskatt, trygdeavgift, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift skal som hovedregel avgis av skattekontoret.

Anmodninger som er felles for flere skattytere hjemmehørende ved forskjellige skattekontor (regioner), skal sendes til Skattedirektoratet, jf. forskriften § 4 annet ledd.

Gjelder anmodningen kompliserte spørsmål, spørsmål av allmenn interesse eller spørsmål av prinsipiell betydning, skal uttalelsen normalt avgis av Skattedirektoratet, jf. forskriften § 2 tredje ledd. Skattekontoret må derfor vurdere hvor anmodningen skal behandles. Saker som skal behandles av Skattedirektoratet må umiddelbart oversendes dit.

4 Hvem som kan fremsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse kan fremsettes av enhver som er skatte- eller avgiftspliktig. Disse kan be om bindende forhåndsuttalelser vedrørende skattemessige konsekvenser av planlagte, framtidige disposisjoner.

Anmodningen kan være felles for flere saksforhold og/eller flere skatte- eller avgiftspliktige (fellesanmodning), jf. forskriften § 3 første ledd.

Deltakerlignet selskap og boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3, kan sende anmodning som gjelder fastsetting av formue og/eller inntekt for deltakerne/andelseierne fra selskapet. Det samme gjelder for sameiere i seksjonert eiendom etter lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner, jf. forskriften § 3 annet ledd.

Anmodningen kan fremsettes gjennom fullmektig. Det må da fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av, jf. forskriften § 3 tredje ledd. Aksjeselskap må f.eks. ha fullmakt for å sende anmodning på vegne av en aksjonær.

5 Hvor skal anmodning om bindende forhåndsuttalelse sendes

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse i saker om inntekts- og formuesskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og trygdeavgift, sendes skattekontoret, jf. forskriften § 4 første ledd.

Anmodninger som gjelder flere saksforhold og/eller flere skattytere (fellesanmodninger etter forskriften § 3) sendes Skattedirektoratet (Postboks 9200 Grønland, 0134 Oslo) dersom anmodningen omfatter skattytere som lignes ved forskjellige skattekontor, jf. forskriften § 4 annet ledd.

6 Anmodningens form og innhold

Anmodningen om bindende forhåndsuttalelse skal være skriftlig og skal fremmes atskilt fra andre henvendelser fra skattyter, jf. forskriften § 5 første ledd.

Anmodningen skal inneholde

- navn, adresse og organisasjonsnummer/personnummer for den saken gjelder
- en beskrivelse av den planlagte, fremtidige disposisjonen med angivelse av sannsynlig tidspunkt for gjennomføring, samt relevant faktum
- en redegjørelse for de rettsspørsmål anmodningen reiser, herunder hvilken konklusjon den skattepliktige anser som riktig
- en klar redegjørelse for spørsmålets betydning for den som vil kunne påberope seg uttalelsen som bindende
- en redegjørelse for utenlandske rettsregler dersom disse er av betydning for rettsforholdet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Gebyr

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende forhåndsuttalelse, jf. forskriften § 8. Gebyret for bindende forhåndsuttalelser er knyttet opp til størrelsen på rettsgebyret på følgende måte

- et halvt rettsgebyr når fysiske personer spør om beskatning av lønn, pensjon og egen bolig/fritidsbolig
- to ganger rettsgebyret når fysiske personer spør om annet enn nevnt over, så som kapitalinntekt og virksomhetsinntekt
- to ganger rettsgebyret for ikke-regnskapspliktig juridisk person
- åtte ganger rettsgebyret for små foretak etter regnskapsloven
- øvrige foretak: Femten ganger rettsgebyret.

Om rettsgebyr, se lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr. Opplysninger om størrelsen på rettsgebyret finnes på skatteetaten.no/rettsgebyr.

En fellesanmodning som angår flere skisserte, fremtidige enkeltdisposisjoner, regnes som like mange gebyrpliktige anmodninger, med mindre disposisjonene har så sterk indre saklig og tidsmessig sammenheng at de anses som en samlet hoveddisposisjon.

En fellesanmodning om bindende forhåndsuttalelse for flere skattepliktige regnes også som like mange gebyrpliktige anmodninger, med mindre fellesanmodningen fremsettes av et selskap som nevnt i sktl. § 10-40, et boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3, eller et eierseksjonssameie. En fellesanmodning fra et ektepar eller registrerte partnere regnes som én gebyrpliktig anmodning. En fellesanmodning fra et samboerpar, herunder meldepliktige samboere, regnes som to gebyrpliktige anmodninger.

Gebyr skal betales uoppfordret og samtidig som anmodningen blir sendt skatteetaten. For at behandlingen av en sak skal kunne starte så raskt som mulig, bør det sammen med anmodningen sendes en bekreftelse på at gebyret er betalt. For innbetaling av gebyr, se skatteetaten.no/bfu/gebyr.

8 Skatteetatens behandling av anmodningen

Skal en anmodning behandles av en annen myndighet enn den som har mottatt den, jf. forskriften § 2 annet ledd, skal anmodningen oversendes til rette myndighet umiddelbart. Avsender skal samtidig gjøres kjent med oversendelsen.

Forhåndsuttalelser fra skattekontoret skal avgis så raskt som mulig og normalt innen fire uker fra saken er fullstendig opplyst. For uttalelser som avgis av Skattedirektoratet er fristen tre måneder. Se forskriften § 10. Dette betyr at de som ønsker en slik forhåndsuttalelse må være ute i god tid før den planlagte disposisjonen skal gjennomføres.

Skatteetaten skal avvise anmodningen bl.a. hvis gebyr ikke er betalt, eller hvis en uttalelse antas verken å ha vesentlig betydning for den som spør eller å ha allmenn interesse. Videre kan skatteetaten avvise anmodningen hvis behandlingen antas å bli uforholdsmessig ressurskrevende i forhold til uttalelsens betydning for den som har fremsatt anmodningen. Anmodning kan også avvises hvis skattyter ikke gir tilstrekkelige opplysninger til at skatteetaten kan avgjøre problemstillingen. Se forskriften § 7.

9 Klage og domstolsprøving

Skattedirektoratets eller skattekontorets vedtak om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages, jf. lignl. § 3A-3 nr. 1 og mval. § 17-3 første ledd.

En bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages eller prøves i egen sak for domstol, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2 og mval. § 17-3 annet ledd.

Ligning/avgjørelse hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan påklages, eller bringes inn for domstol på vanlig måte, jf. lignl. § 3A-3 nr. 3 og mval. § 17-3 tredje ledd.

10 Oversendelse/publisering av uttalelsene

Uttalelsen sendes innsender (skattyter eller fullmektig).

Uttalelse gitt av SKD oversendes vedkommende skattekontor og Finansdepartementet til orientering.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forhåndsuttalelser fra SKD som kan anonymiseres, blir normalt lagt ut på skatteetaten.no/bfu.

Det vil bare unntaksvis være aktuelt å publisere bindende forhåndsuttalelser avgitt av skattekontorene. Skattekontorene skal oversende til SKD de uttalelsene det kan være aktuelt å publisere.

Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne

- *Sktl. § 4-10, § 7-1 første ledd bokstav b, § 7-2, § 7-3 og § 10-1 annet ledd.*
- *FSFIN § 7-3.*
- *FSSD § 7-3 og § 7-11.*
- *Forskrift 17. september 2013 nr. 1072 om tredjeparters opplysningsplikt.*

1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles i utgangspunktet selskaper som er boligselskap etter definisjonen i sktl. § 7-3 annet ledd, samt andelshavere i slike selskaper.

Boligselskapene etter sktl. § 7-3 annet ledd er

- selskaper som har som hovedformål å gi andelshaverne bolig og/eller fritidsbolig i hus eid av selskapet

under forutsetning av at selskapet har en av følgende ansvarsformer, enten

- begrenset ansvar, eller
- delt ansvar

Begrenset ansvar (BA) innebærer at ingen av eierne av, eller deltakerne i, selskapet har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette vil omfatte bl.a. aksjeselskap og borettslag.

Delt ansvar innebærer at eierne av/deltakerne i selskapet har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette vil være deltakerlignede selskaper med delt ansvar (DA). Deltagerlignede selskaper hvor deltakerne har fullt personlig ansvar (ANS) og kommandittselskaper (KS) kan ikke være boligselskaper etter definisjonen i sktl. § 7-3 annet ledd.

Boligselskap etter sktl. § 7-3 annet ledd er altså ikke begrenset til borettslag og boligaksjeselskap.

Med andelshavere menes de som er eiere av andel i boligselskapet. Dette omfatter aksjonærer i boligselskap som er aksjeselskap, og deltakere i boligselskap som er et selskap med delt ansvar (DA). Nedenfor er fellesbetegnelsen andelshavere benyttet.

Bolig- og fritidsbygg som ikke i sin helhet er eid av et selskap, men hvor sameiere er direkte eier av sin andel av bygningen, er ikke behandlet her. Om ligningen av sameierne, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Om ligning av boligbyggelag, se emnet «Samvirkeforetak», pkt. 2.2.

Om ligningen av tidsparter i fritidsboliger, se emnet «Bolig – tidsparter (timeshare)».

2 Generelt om ligningsmåten for boligselskaper og for andelshaverne

2.1 Selskaper som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

Boligselskap og andelshaverne skal lignes etter særreglene i sktl. § 7-3 når boligselskapet fyller visse vilkår som fremgår av sktl. § 7-3 tredje og fjerde ledd, se pkt. 3. Selskapet skal da ikke lignes som eget skattesubjekt, selv om det er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et boligaksjeselskap, se sktl. § 7-3 første ledd. Både formue og inntekt skal i stedet fastsettes og beskattes fullt ut hos andelshaverne.

Selv om boligselskapet ikke lignes som eget skattesubjekt, vil selskapet som sådant være privatrettslig eier av boligene, fritidsboligene og eventuelle andre formuesposter.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Selskaper som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3

For selskaper som ikke omfattes av særreglene i sktl. § 7-3 gjelder skattelovens alminnelige regler. Andelshaverne formueslignes i slike tilfeller etter reglene om formuesbeskatning av aksjer eller andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «Aksjer – formue» og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.2. Som et utgangspunkt skal også andelshaverne inntektslignes etter skattelovens alminnelige regler.

Andelseiere i selskaper som anses som boligselskaper, jf. sktl. § 7-3 annet ledd, men hvor vilkårene i sktl. § 7-3 tredje og fjerde ledd ikke er oppfylt, faller likevel inn under reglene om skattefritak for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 første ledd bokstav b og reglene om skattefritak ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom, se sktl. § 9-3 annet ledd.

Hvis selskapet ikke anses som boligselskap, vil helt eller delvis fri bruk være skattepliktig som lønn, aksjeutbytte, arbeidsgodtgjørelse, utdeling fra deltakerlignet selskap eller som vederlagsfri bruk etter sktl. § 5-20 tredje ledd.

3 Hvilke boligselskaper omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

3.1 Hovedregel

Andelshaverne i boligselskap der selskapet omfattes av sktl. § 7-3 annet ledd, skal lignes etter særreglene i sktl. § 7-3 når minst ett av de tre vilkårene nedenfor er oppfylt:

- minst 85 % av selskapets leieinntekt kommer fra
  - personlige andelshavere eller aksjonærer, og/eller
  - elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- og studentsamskipnad, og/eller
  - leietaker som ikke er andelshaver, såfremt boligselskapet er opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk,
- minst 85 % av andelskapitalen eies av en kommune sammen med personer som har bolig i vedkommende eiendom, eller
- over 50 % av andelskapitalen eies av kommunen alene.

Et boligselskap med bare én aksjonær, lignes ikke etter sktl. § 7-3, selv om vilkårene for øvrig er oppfylt, se FIN 5. april 1995 i Utv. 1995/687.

Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt, tas det utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt. Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt tas det normalt ikke hensyn til at enkelte av andelshaverne fremleier sine leiligheter i selskapet. Leieinntekten regnes i slike tilfeller å komme fra andelshaverne, jf. FIN 6. mars 1992 i Utv. 1992/391. Er derimot andeler utleid direkte fra selskapet til andre enn leietakere som nevnt ovenfor, anses leieinntekt fra disse ikke som leieinntekt som inngår i 85 %-kravet.

Retten til å bli lignet etter sktl. § 7-3 kan falle bort selv om prosentkravet i sktl. § 7-3 tredje ledd er oppfylt, dersom boligselskapets hovedformål ikke er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. Dette gjelder blant annet når en større andel av leilighetene fremleies, eller hvor leilighetene leies ut over et lengre tidsrom, se FSSD § 7-3-1 annet ledd.

3.2 Utvidelse av området for bruk av særreglene etter søknad

Boligselskapet kan søke skattekontoret om at ligningen skal foretas etter særregelen i sktl. § 7-3 selv om vilkåret om andel i boligselskapets leieinntekter ikke er oppfylt. Dette kan i følge FSSD § 7-3-2 annet ledd blant annet være aktuelt når

- 85 % -kravet unntaksvis ikke er oppfylt i enkelte inntektsår
- formålet med utleie av lokaler til andre enn andelshaverne mv. er å yte service overfor andelshaverne, f.eks. ved utleie av lokaler til barnehage, selskapslokale mv.
- et forholdsvis lite areal leies ut til andre enn andelshaverne mv. og grunnen til at 85 %-kravet ikke oppfylles er at markedsleie for andre enn andelshaverne mv. er forholdsvis høyere enn andelshavernes husleie

Om søknadens innhold, se FSSD § 7-3-3 annet ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4 Formuesbeskatning for andelshavere i boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

4.1 Generelt

Verdien av boenhet i boligselskap som omfattes av sktl. § 7-3, fastsettes individuelt for den enkelte andelshaver etter reglene i sktl. § 4-10 tredje ledd, jf. første og annet ledd. Om formuesverdsetting av boligeiendom, se emnet «Bolig – formue».

Øvrig verdi av andel i slikt selskap settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue utenom boenhetene. Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregningen av boligselskapets formue.

4.2 Rett til å kreve ligningsverdien nedsatt

Andelsleiligheter i boligselskap kommer inn under regelen om rett til å kreve ligningsverdien for primærbolig og fritidseiendom nedsatt til 30 % av dokumentert omsetningsverdi. For sekundærbolig gjelder retten til å kreve ligningsverdien nedsatt til 84 % av dokumentert omsetningsverdi, se nærmere emnet «Bolig – formue», pkt. 8 og pkt. 6. Det er den enkelte andelshaver i boligselskapet som har rett til å kreve ligningsverdien nedsatt.

4.3 Fordeling av formuelgjeld på den enkelte andelshaver

4.3.1 Valg av fordelingsmetode

Generalforsamlingen velger hvordan annen formue enn ligningsverdien på boenhetene og langsiktig fellesgjeld skal fordeles mellom andelshaverne. Fordelingsmetodene er i følge FSFIN § 7-3-12 fordeling etter

- husleiebrøk, eller
- andelsbrøk og andelskonto

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader. Ligningsverdi av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 annet ledd, skal ikke fordeles, da det for disse skal foretas individuell verdsetting, se FSFIN § 7-3-10 annet punktum. Derimot skal andre boenheter som for eksempel fritidsbolig omfattes av fordelingen.

4.3.2 Fordeling etter husleiebrøk

Den enkelte andelshavers andel av boligselskapets formue og gjeld (unntatt ligningsverdi av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig) beregnes til en forholdsmessig andel basert på forholdet mellom påløpt husleie på årsbasis for andelshavers leilighet og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år, jf. FSFIN § 7-3-13.

I boligselskapets totale påløpte husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leid ut direkte av selskapet til andre enn andelshavere eller leietakere, som nevnt ovenfor, ikke tas med, jf. FSFIN § 7-3-13 annet punktum.

Bare formue som etter denne fordelingen skal tilordnes andelseiere, kommer til beskatning i tillegg til formuesverdien av egen boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig. Den formue og gjeld som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning.

4.3.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto

Som langsiktig fellesgjeld regnes fellesgjeld i boligselskapet hvor hele eller deler av beløpet forfaller til betaling mer enn ett år etter gjeldsstiftelsen. For hver enkelt boenhet føres en egen konto med boenhetens andel av langsiktig fellesgjeld. I nye boligselskaper settes inngående verdi på kontoen til boenhetens andel av fellesgjelden slik den er beregnet av selskapet. Kontoen korrigeres for senere nedbetalinger mv. fra andelshaver. Se FSFIN § 7-3-14 første ledd bokstav a.

Øvrige formuesposter, unntatt ligningsverdi av andelshavers boenhet, som anses som primær- eller sekundærbolig, fordeles etter andelsbrøk, jf. FSFIN § 7-3-14 annet ledd. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld. Ved overgang fra fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto, se pkt. 8.

4.4 Hvem som skal skattlegges for nettoformuen

Den forholdsmessige andel av boligselskapets formue beskattes hos den som var eier av andelen ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-1 første ledd.

5 Inntektsfastsettingen for andelseiere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3

5.1 Egen bruk

For andelseiere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3 er fordel ved egen bruk av bolig og fritidsbolig skattefri, se sktl. § 7-1 første ledd bokstav b. Dette gjelder selv om boenheten leies ut i slikt omfang at den skal regnskapslignes (direktelignes).

5.2 Utleie av egen boenhet

Ved utleie av egen boenhet som er bolig (ikke fritidsbolig) skal andelshaver ikke skattlegges for utleieinntekten dersom boenheten skal fritakslignes, se sktl. § 7-2. Vilkårene vurderes individuelt for hver boenhet. Om vilkårene for skattefritak for utleieinntekt etter sktl. § 7-2, se emnet «Bolig – fritaksligning».

Ved utleie av boenhet som er fritidsbolig, skattlegges andelshaverne etter sktl. § 7-2 annet ledd for 85 % av utleieinntekten som overstiger kr 10 000. Dette gjelder ikke for rene utleieobjekter, se emnet «Bolig – fritaksligning».

Omfattes ikke utleien av boenheten av

– skattefritaket for utleieinntekt av bolig i sktl. § 7-2 første ledd, eller
– særregelen for skattlegging av utleieinntekt av fritidseiendom i sktl. § 7-2 annet ledd

skal boenheten regnskapslignes hos andelshaveren. Utleieinntekten er da skattepliktig i sin helhet. Om fremgangsmåten ved regnskapsligning og om fradrag for kostnader, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

5.3 Andel av selskapets inntekter/kostnader

Ved inntektsligningen skal andelshaverne skattlegges for en andel i følgende bruttoinntekter, jf. sktl. § 7-3 femte ledd bokstav a

– selskapets renteinntekter
– andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
– gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer utenom andelshavers egen boligdel

Det gis fradrag i inntekten for andel i følgende kostnader, jf. sktl. § 7-3 femte ledd bokstav b

– selskapets rentekostnader
– arbeidsgivers tilskudd til privat tjenestepensjonsordning for ansatt i hovedstilling i selskapet
– selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
– tap ved realisasjon av selskapets eiendeler

Andre inntekter/kostnader enn de som er nevnt ovenfor, og som er opptjent/pådratt av selskapet, er ikke skattepliktige/fradragsberettigede. Utleieinntekter, for eksempel ved utleie til barnehage eller butikk, vil således som utgangspunkt ikke være skattepliktige, verken for selskapet eller andelshaverne. Inntekter som er opptjent som ledd i en virksomhet som boligselskapet driver, anses ikke å ha tilknytning til selve eiendommen, selv om selve virksomheten er tilknyttet borettslagets eiendom. Om skatteplikt ved selskapets utstedelse av andeler, se pkt. 11.3.

Utbetaling av utbytte fra boligselskap mv. som lignes etter særreglene i § 7-3, utløser ikke utbyttebeskatning hos aksjonærene. Se BFU 29/2010. Utbytte som mottas av boligselskapet vil derimot være skattepliktig for andelseierne som annen inntekt som ikke har tilknytning til selve eiendommen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.4 Driftskostnader mv.

Er boenheten ikke utleid i inntektsåret eller er den delvis utleid, men utleieinntekt er skattefri (fritaksligning), gis det ikke fradrag for andelshaverens kostnader knyttet til boenheten, slik som andel av felleskostnader til boligselskapet, egne vedlikeholdskostnader, forsikring mv.

Hvis boenheten skal regnskapslignes, har andelseieren på vanlig måte rett til fradrag for andel av kostnader som nevnt i sktl. § 7-3 femte ledd bokstav b, jf. pkt. 5.3. I tillegg har andelseieren rett til fradrag for alle driftskostnader mv., som ikke omfattes av § 7-3 femte ledd bokstav b, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3. Dette gjelder kostnader som påhviler skattyteren selv, for eksempel vedlikehold av egen leilighet. I tillegg kan det kreves fradrag for andel av driftskostnader som pådras av boligselskapet og som inngår i felleskostnadene. Dette kan for eksempel være ytre vedlikehold, kommunale avgifter, bygningsforsikring, festeavgifter, eiendomsskatt, utgifter til kabel-tv mv. Det er bare den delen av felleskostnadene som omfatter fradragsberettigede kostnader som kan fradragsføres. Den delen av felleskostnadene som gjelder avdrag på fellesgjeld kan for eksempel ikke fradragsføres. Hvis skattyter selv bor i en del av boenheten, vil det bare være en forholdsmessig andel av kostnadene, regnet ut fra utleieverdien av de to delene, som er fradragsberettiget. Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen fordeles forholdsmessig ut fra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen.

Dersom spesifiserte opplysninger om fradragsberettiget beløp ikke kan innhentes fra boligselskapet, må skattyter beregne fradraget skjønnsmessig.

6 Fordeling av selskapets inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver

6.1 Valg av fordelingsmetode

Generalforsamlingen velger hvordan inntekter og kostnader skal fordeles mellom andelshaverne. Fordelingsmetodene er i følge FSFIN § 7-3-12 fordeling etter

- husleiebrøk, eller
- andelsbrøk og andelskonto

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader.

6.2 Fordeling etter husleiebrøk

Ved fordeling etter husleiebrøk fordeles alle inntekts- og formuespostene, unntatt ligningsverdi av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, på andelshaverne etter forholdet mellom påløpt husleie for den enkelte andelshaver i året, og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år. Se FSFIN § 7-3-13.

I boligselskapets totale påløpte husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leid ut direkte av selskapet til andre andelshavere eller leietakere, som nevnt ovenfor, ikke tas med.

Bare de inntekter og kostnader som etter denne fordelingen skal tilordnes andelseiere i inntektsåret, kommer til inntekt/fradrag. De inntekter og kostnader som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning/fradrag.

6.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto

Renter av langsiktig fellesgjeld fordeles på samme måte som gjelden, jf. FSFIN § 7-3-14 første ledd bokstav b. De rentene som er påløpt på andelshaverens andel av fellesgjelden, skal innrapporteres på andelshaveren, se emnet «Renter av gjeld».

Øvrige inntekter og kostnader, unntatt ligningsverdi av andelshavers boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, fordeles etter andelsbrøk, jf. FSFIN § 7-3-14. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd.

6.4 Realisasjon av andel

Om fordeling av inntekter og kostnader i realisasjonsåret, se pkt. 9.1.

7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Selskapets inntekter/kostnader som skal lignes hos andelshaverne tidfestes etter de vanlige regler, se emnet «Tidfesting – allment», «Tidfesting – realisasjonsprinsippet» og emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

8 Endring av fordelingsmetode

Ved overgang fra fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto gjøres følgende

- for poster som skal fordeles etter andelskonto, skal inngående verdi på kontoene fastsettes i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår.
- for poster som skal fordeles ved andelsbrøk, kan generalforsamlingen vedta at fordelingen skal skje i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår. Dette gjøres i stedet for fordeling etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld, og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld.

Se FSFIN § 7-3-15.

Ved overgang til fordeling etter andelskonto i inntektsåret kan generalforsamlingen vedta at inngående verdi på andelskontoen skal fastsettes med utgangspunkt i husleiebrøken. Dette gjelder likevel slik at det kan foretas korrigering for særlige omstendigheter ved enkelte boenheter som bør ha betydning for fordelingen.

9 Hvem som skal lignes for selskapets inntekt

9.1 Andelseier

Inntekt av bolig i boligselskap skattlegges hos den som var andelseier i inntektsåret. Ved overdragelse av eierandel i løpet av inntektsåret, skal selskapets inntekter og kostnader fordeles forholdsmessig mellom selger og kjøper etter den husleie som er påløpt i det tidsrom de har eid andelen. Se FSFIN § 7-3-16.

9.2 Ektefeller

For ektefeller tilordnes andel av inntekter/kostnader til den eller de som var eier(e) i inntektsåret. Ved separasjon eller skilsmisse henføres inntekten/kostnaden til den ektefellen som har bodd i leiligheten og som har betalt husleien i inntektsåret. Dette gjelder selv om den andre ektefellen var andelseier.

9.3 Ikke-meldepliktige samboere

Om hvem av ikke-meldepliktige samboere som skal lignes for inntekt/ha fradrag for kostnader i boligselskap, se emnet «Samboere».

9.4 Skattyter som leier boenheten av andelshaverne

Den som leier boenheten av andelshaver skal ikke under noen omstendighet beskattes for inntekt av, eller ha fradrag for, kostnader i boligselskapet.

9.5 Nærståendes bruk av boenheten

Dersom nærstående bruker boenheten uten å betale vederlag til andelshaver, og for øvrig bærer alle driftskostnader ved boenheten, herunder husleie og øvrig vedlikehold, gjelder reglene om skattefritak i sktl. kap. 7 både for andelshaver og hans nærstående. Eieren av andelsleiligheten skattlegges for leilighetens andel av andelslagets øvrige inntekter og kostnader.

Bruker nærstående boenheten vederlagsfritt mens andelshaveren dekker kostnadene, skal verdien av fri bruk av boligen skattlegges på brukerens hånd, se emnet «Bolig – fri bolig». Andelshaveren skal i utgangspunktet ikke ha fradrag for kostnadene vedrørende boenheten, f.eks. husleie, vedlikehold mv., se URD 29. september 2004 (Dalane tingrett) i Utv. 2005/294.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10 Ligning av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 tredje ledd

10.1 Selskap med begrenset ansvar

10.1.1 Generelt

Boligselskap med begrenset ansvar (AS, ASA og BA) som ikke lignes etter særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd, lignes som eget skattesubjekt (selskapsligning). Slike boligselskap lignes som aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstav a og e. Det vil si at selskapet og andelshaverne skal lignes etter reglene for aksjeselskap og aksjonærer. Om ligningen av aksjeselskap og aksjonærene, se nedenfor og under emnene om aksjer og aksjeselskap. Om skattefritak for egen bruk, se pkt. 2.2.

10.1.2 Andelshavers husleie er under markedsleie

Stiller boligselskap bolig eller fritidsbolig til disposisjon for eier/aksjonær til en pris som ligger under markedsleie, vil det være grunnlag for å uttaksbeskatte selskapet, se emnet «Bolig – fri bolig» og emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Dette gjelder selv om eieren/aksjonæren ikke er skattepliktig for egen bruk.

10.2 Andelshaverne i selskap med begrenset ansvar

10.2.1 Generelt

Selskapets formue og inntekt lignes i utgangspunktet på selskapets hånd. Det kan likevel være inntekter som innvinnes av andelshaveren, og derfor må beskattes på andelshaver i stedet for på selskapet. For eksempel vil utleie av andelshavers leilighet for andelshavers regning og risiko, måtte tilordnes han.

10.2.2 Andelshaverens bruk

Andelshaver i boligselskap, dvs. selskap som har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, vil aldri være skattepliktig for egen bruk. I disse tilfellene skal andelseierens leie til underpris ikke anses som utbytte, jf. sktl. § 7-1 annet, jf. første ledd bokstav b.

10.2.3 Andelshavers utleie

Ved utleie av egen boenhet gjelder de vanlige reglene om skattefritak/skatteplikt for utleieinntekt, se emnet «Bolig – fritaksligning». Ved inntektsfastsettingen har andelseieren ikke fradragsrett for den del av husleien som gjelder ikke-fradragsberettigede kostnader, se pkt. 5.4.

10.3 Ligning av selskap med delt ansvar

Boligselskap med delt ansvar, som ikke oppfyller vilkårene i særreglene i sktl. § 7-3, deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

10.4 Andelshaverne i selskap med delt ansvar

Andelshaver i selskap med delt ansvar som anses som boligselskap, dvs. som har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, vil aldri være skattepliktig for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 annet ledd. Verdien av deltakerens bruk skal ikke inngå ved fastsettingen av selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41, og skal ikke anses som utdeling etter sktl. § 10-42.

Ved utleie av egen boenhet gjelder de vanlige reglene om skattefritak/skatteplikt for utleieinntekt, se emnet «Bolig – fritaksligning». Utleieinntektene skal ikke inngå ved fastsettingen av selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41. Ved inntektsfastsettingen har andelseieren ikke fradragsrett for den del av husleien som gjelder ikke-fradragsberettigede kostnader, se pkt. 5.4.

Om ligning av selskapets inntekt og formue for øvrig, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

11 Realisasjon av andel i boligselskap

11.1 Generelt

Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved andelshavers realisasjon av sin andel i boligselskap, følger skattelovens alminnelige regler, herunder reglene om eier/botid for egen bolig. Om beregning av eier/botid og gevinst/tap ved realisasjon av bolig, se emnet «Bolig – realisasjon».

Om aksjeselskaps salg av borettslagsandel, se emnet «Aksjer – realisasjon» og SKD 8. mai 2007 i Utv. 2007/1041.

11.2 Boligaksjeselskaps salg av egne aksjer

Realiserer et boligaksjeselskap egne aksjer, for eksempel ved realisasjon av vaktmesterleilighet, er eventuell gevinst i utgangspunktet skattepliktig for de andre aksjonærene, jf. sktl. § 5-1 annet ledd, § 9-2, samt § 7-3 første og femte ledd bokstav a. Se BFU 29/2010. Gevinsten er imidlertid ikke skattepliktig hvis eiendommen aksjene er knyttet til, har en «tjenende funksjon» til boligene til de andre aksjonærene. Om hva som er «tjenende funksjon», se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.3. Om et tilfelle der kravet til «tjenende funksjon» ikke var oppfylt, se BFU 39/2007.

11.3 Overkurs ved utstedelse av andeler

Overkurs som innbetales av andelseierne ved stiftelsen eller ved utstedelse av nye andeler med tilhørende leierett er som utgangspunkt ikke skattepliktig. Dette gjelder for eksempel hvor andelen utstedes i forbindelse med omgjøring av tidligere vaktmesterleilighet til andelsleilighet eller et eksisterende boligselskap oppfører nye boliger, se SKD 28. juni 2004 i Utv. 2004/809, 4. april 2005 i Utv. 2005/578 og BFU 11/2008.

Overkurs ved utstedelse andeler vil være skattepliktig hvis overkursen/inntekten har sammenheng med en virksomhet utøvet av boligselskapet. Virksomhetsinntekt anses som inntekt som ikke har tilknytning til selve eiendommen, jf. sktl. § 7-3 femte ledd bokstav a tredje strekpunkt, og er skattepliktig. Se BFU 51/2006 og BFU 26/2014.

12 Omdanning fra/til boligselskap

Et boligaksjeselskap kan omdannes til f.eks. et borettslag eller et boligsameie. Ved slik omdanning vil andelseierne/sameierne i praksis ikke beskattes dersom forholdet mellom eierandelene beholdes uendret. Ved omdanning av borettslag eller boligaksjeselskap til boligsameie må vilkårene i sktl. § 7-3 være oppfylt, se BFU 25/2009. Vilkårene må være oppfylt på omdanningstidspunktet. Fritaket gjelder også andelseiere eller aksjonærer som ikke fyller kravene til eier- og botid i sktl. § 9-3 annet ledd, se FIN 16. desember 2003 i Utv. 2004/85. Se også BFU 38/2008.

Er overføringen ledd i en fullstendig omdanning, kan overføringen av leiligheter også skje trinnvis.

Inngangsverdien vil i slike tilfeller videreføres med skattemessig kontinuitet.

Om boligutleiende aksjeselskap (utleieselskap) som omdannes til boligaksjeselskap eller borettslag, se FIN 19. juni 2003 i Utv. 2003/1192.

13 Boligselskapets plikter

Boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3, skal innen 31. januar året etter inntektsåret uoppfordret gi Skattedirektoratet opplysninger om de beløpsposter som skal legges til grunn for ligningen av andelshaveren, se forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-9-70 til § 5-9-76. Opplysningsplikten inntrer fra og med det inntektsåret boligselskapet blir lovlig stiftet.

Boligselskapet skal gi oppgave over de inntekter og kostnader, samt annen formue og gjeld som den enkelte andelshaveren skal lignes for, se forskriften § 2. Opplysningsplikten omfatter ikke andelshavers boenhet som andelshaveren skal lignes for etter sktl. § 4-10 annet ledd. Har boligselskapet fått melding om at flere eier en andel sammen, skal det gis en oppgave for hver eier der fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld skal skje i forhold til antall eiere. Hvis boligselskapet er kjent med at andelshaveren i løpet av inntektsåret har bruksoverlatt (fremleid) sin bolig, skal det gis

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

opplysninger om dette i oppgaven. Hvis boligselskapet består av fritidsboliger skal boligselskapet også gi oppgave om fordeling av ligningsverdi på andelshaverne.

14 Flere kommuner

Andel i boligselskapets ligningsverdi er underlagt stedbunden beskatning på vanlig måte. For øvrige inntekter/kostnader og formue, se emnet «Skattestedet».

Bolig – eget arbeid

– *Sktl. § 5-1 og § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6.*

1 Hovedregel

I utgangspunktet er verdien av eget og familiens arbeid på eget bygg eller anlegg skattepliktig inntekt. For familie er forutsetningen at vedkommende tilhører samme husstand som eieren. Verdien av det utførte arbeidet skal da beskattes hos eieren i det året arbeidet er utført, se sktl. § 14-2 første ledd. Inntekten er ikke personinntekt med mindre arbeidet er utøvet i virksomhet som omfattes av foretaksmodellen, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10.

2 Unntak fra skatteplikt

2.1 Generelt

Unntatt fra skatteplikt er den fordelen som oppstår ved at skattyteren og dennes husstand utfører fritidsarbeid på egen bolig og fritidseiendom for så vidt gjelder den delen av bygget som skattyter skal bruke til eget fritids- eller boligformål, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Skattefritaket gjelder både arbeid på nybygg og arbeid på eksisterende bygg, også hvor bygget tidligere har vært leid ut. Det samme gjelder fritidsarbeid på bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget. Skattefritaket omfatter alle typer fritidsinnsats på egen bolig, også vedlikeholdsarbeid, se FIN 19. september 2001 i Utv. 2001/1644.

Fritaket kan også omfatte arbeid med å klargjøre tomt for bygging, f.eks. opparbeidelse av vei, vann og kloakk. Verdien av arbeid med å anlegge en vanlig hage omfattes også av fritaket.

Fritaket gjelder alle typer bolig, herunder bolig på gårdsbruk. Fritaket gjelder også for verdien av arbeid på egen boligdel i bygg som sett under ett er avskrivbart, idet egen boligdel skal være trukket ut av avskrivningsgrunnlaget.

2.2 Boligbygg til utleie eller salg

Bolig- eller hyttebygging med sikte på salg eller bortleie, f.eks. utleiedel av boligeiendom med to eller flere leiligheter/hybelleiligheter, omfattes ikke av fritaket, se LRD 10. november 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/1176. (Saken gjaldt inntektsbeskatning av egeninnsats (fritidsinnsats) på den delen av en tomannsbolig som skattyteren ikke selv bebodde. Retten la til grunn at den verdiskapning fritidsarbeidet på tomannsboligen hadde resultert i, bare var omfattet av unntaksregelen i daværende sktl. § 42, ellevte ledd, for den delen som de selv bodde i.) Således vil fritidsarbeid med oppføring av bolig være skattepliktig, for så vidt gjelder arbeid på den del som skal leies ut/brukes av andre. Dette gjelder selv om leieinntektene er skattefrie etter reglene i sktl. kap. 7 (fritaksligning). Det samme gjelder gårdbrukers arbeid med bygging av kårbolig, f.eks. til foreldre.

2.3 Fritid

Det må dreie seg om arbeid utført i skattyterens vanlige fritid og ferie, herunder overført ferie fra tidligere år. Med fritidsarbeid menes arbeid utført utenfor den ordinære daglige arbeidstid, på vanlige fri- og helligdager, samt i den vanlige ferietiden og normal avspasering. Hva som er fritid sees i forhold til det normale for vedkommende

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

yrkesgruppe. Fritaket for inntektsbeskatning gjelder ikke i den grad skattyter tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeid. Se HRD i Utv. 1966/501 (Rt. 1966/1149) (snekkermesters arbeid på eget boligbygg). Selvstendig næringsdrivende kan i likhet med vanlige lønnstakere opparbeide seg fritid i form av avspasering, så lenge dette ligger innenfor rammen av det som er vanlig i arbeidslivet.

Det skal anses som fritidsarbeid når skattyter deltar på kommunalt tiltak hvor han bygger sin egen fremtidige bolig, se FIN 4. oktober 2006 i Utv. 2006/1594.

Ved arbeid ut over hva som må anses som fritidsarbeid må innsatsen fordeles skjønnsmessig i forhold til hvor stor del av arbeidet som anses som fritidsarbeid og hvor stor del av arbeidet som ikke kan anses som fritidsarbeid. Det er likevel antatt at skattytere som har fylt 70 år ikke bør skattlegges for noen del av verdien av arbeid på eget boligbygg. Det samme gjelder alderspensjonister under 70 år som har trådt ut av yrkeslivet og hvor arbeidet på eget boligbygg ikke vil redusere muligheten for ekstrainntekter i kortere eller lengre tid. Såfremt disse vanligvis skaffer seg inntekter utenom pensjonen, og nevnte fritidsarbeid reduserer mulighetene for slike ekstra inntekter i kortere eller lengre tid, vil verdien av slikt arbeid på bolig/fritidsbygg være skattepliktig. Tilsvarende vurdering legges også til grunn ved uføretrygdedes arbeid på eget bolig-/fritidsbygg.

Om når hjemmeværende ektefelle utfører arbeid på eget bolig-/fritidsbygg, se URD 31. oktober 1991 (Ålesund byrett) i Utv. 1992/261. (Retten mente fritak ikke kunne gjøres i større utstrekning enn det som normalt ville være å anse som fritidsarbeid for en vanlig arbeidstaker.)

3 Skadeserstatning

Om skattlegging av skadeserstatning når skattyteren utbedrer skaden selv, se emnet «Skadeserstatning».

4 Vennearbeid

Gratisarbeid (dugnad) som venner utfører, er ikke skattepliktig for eieren av eiendommen eller for den som utfører arbeidet. Avtalt byttearbeid er derimot å anse som arbeid utført mot vederlag, og verdien av dette vil derfor være skattepliktig.

5 Dugnadsinnsats i borettslag

Reduseres husleie i borettslag på grunn av dugnadsinnsats, er dette i prinsippet en skattepliktig fordel. Med redusert husleie menes i denne sammenheng at enkelte andelseiere som følge av dugnadsinnsatsen får satt ned sin andel av husleien i forhold til den husleie som betales av andre andelseiere som ikke deltar i dugnaden.

Det medfører ikke skatteplikt at den samlede husleien i borettslaget blir lavere fordi enkelte oppgaver utføres på en felles dugnad, sammenlignet med om de samme arbeidene hadde vært utført ved leid hjelp.

Er husleiereduksjonen mindre enn verdien av den enkelte bolig/leilighets forholdsmessige andel av det felles arbeid som utføres på dugnad, foreligger det ingen fordel som skal skattlegges. Arbeid som kan utføres på dugnad omfatter bare arbeid hvor det ikke er nødvendig med spesiell fagkompetanse eller autorisasjon.

Om verdsetting av verdien av eget arbeid, se pkt. 8.2.

6 Ligningen

Ved ligningen for det år arbeidet er utført, må det tas standpunkt til om betingelsene for skattefrihet er oppfylt. Det er ikke nødvendig å fastsette verdien av arbeidet når dette er skattefritt.

7 Skattestedet

Verdien av skattepliktig arbeid på eget boligbygg, skattlegges i bostedskommunen. Er arbeidet utført som ledd i egen virksomhet, skattlegges det i samme kommune som virksomhetsinntekten.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Fradrag

8.1 Vedlikeholdsarbeid

Er skattyteren skattlagt for verdien av eget vedlikeholdsarbeid, er tilsvarende beløp fradragsberettiget dersom kostnader ved vedlikeholdsarbeidet er fradragsberettiget.

Verdien av skattefritt arbeid ved vedlikehold er ikke fradragsberettiget, se FIN 19. september 2001 i Utv. 2001/1644.

8.2 Inngangsverdi ved nyoppføring og påkostning

Realiseres boligen/fritidseiendommen og gevinsten er skattepliktig eller tapet er fradragsberettiget, må verdien av eget arbeid med nyoppføring og påkostning fastsettes skjønnsmessig og tillegges inngangsverdien. Dette gjelder uavhengig av om verdien av eget arbeid er skattepliktig eller skattefritt. Verdien skal omfatte nyanlegg og senere påkostningsarbeider på bygget og tomten, herunder hageanlegg mv., men derimot ikke vedlikehold.

Verdien av eget arbeid skal svare til hva det ordinært ville kostet å få arbeid av samme kvalitet utført av andre. Leveres timeoppgaver eller annen tidsangivelse som holdepunkt for verdsettingen, vil timegodtgjørelsen for ikke-håndverkere i regelen måtte settes lavere enn det en håndverker ville ha oppnådd. Ved fastsetting av inngangsverdien tas også hensyn til gratisarbeid som venner mv. har utført.

Bolig – formue

- *Sktl. § 4-1, § 4-10 og § 4-11.*
- *FSSD § 4-10.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1-1, § 2-1-1 og § 3-1-2.*

1 Generelt

Formue i fast eiendom, herunder bolig- og fritidseiendom, er skattepliktig enten eiendommen ligger i Norge eller i utlandet. Om unntak for skatteplikt i skatteavtale og om reglene for gjeldsfordeling, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 2.2 og pkt. 5.3.

I dette emnet behandles reglene om verdsetting av bolig- og fritidseiendom.

Eiendom hvor hoveddelen blir benyttet som næringseiendom, får fastsatt verdien etter reglene om næringseiendom. Om formuesverdsetting av næringseiendom, jf. sktl. § 4-10 fjerde ledd, se emnet «Formue», pkt. 8.

2 Særskilt om verdsetting av boligeiendom

2.1 Generelt

Boligeiendom formuesverdsettes etter reglene i sktl. § 4-10 første til tredje ledd. Verdien beregnes på grunnlag av boligens areal og en kvadratmetersats som utgjør en prosentandel av beregnet omsetningsverdi pr. kvadratmeter. Prosentandelen er forskjellig for hhv. primærbolig og sekundærbolig.

Reglene om formuesverdsetting gjelder i utgangspunktet for alle typer boligeiendommer. Dette betyr at både egen helårsbolig, pendlerbolig og utleiebolig er omfattet av reglene om verdsetting av boligeiendom. Reglene gjelder også når utleien til boligformål inngår i en virksomhet eller er en virksomhet i seg selv. Bolig på festet grunn er også omfattet. Fritidseiendommer, våningshus på gårdsbruk, bolig på Svalbard og boliger i utlandet omfattes imidlertid ikke av de nye reglene om verdsetting av boligeiendom. For slike eiendommer er det ikke fastsatt noen endret verdsettingsmetode.

Ved verdsetting av fast eiendom i utlandet som ikke følger av reglene for utleid næringseiendom, tas det utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi i vedkommende kommune i Norge er veiledende for verdsettingen av fast eiendom i utlandet, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Ved første gangs verdsetting skal ligningsverdi av bolig- og fritidseiendom i utlandet fastsettes til maksimalt 30 % av markedsverdi, eventuelt til 30 % av byggekostnadene, inkludert tomt for et nybygg, jf. takseringsreglene § 1-1-1 annet ledd jf. femte ledd. Dette gjelder både for primærbolig, sekundærbolig og fritidseiendommer. Ligningsverdien skal settes ned hvis den overstiger 30 % av dokumentert omsetningsverdi jf. sktl. § 4-10 første ledd.

2.2 Skillet mellom bolig og næringseiendom

Har en eiendom areal til bruk for både bolig- og næringsformål må det vurderes om eiendommen skal formuesverdsettes som boligeiendom eller næringseiendom. Utgjør boligarealet mer enn halvparten av eiendommens areal, verdsettes eiendommen etter reglene for boligeiendommer i sktl. § 4-10 annet ledd. Se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272.

2.3 Særlig om flerboligbygg (bygning med fem eller flere boenheter)

Som flerboligbygg anses boligbygg med fem eller flere useksjonerte boenheter, jf. FSSD § 4-10-1. For slike flerboligbygg, skal det beregnes en verdi for hver enkelt boenhet, jf. FSSD § 4-10-2. Boenhetenes verdi skal beregnes etter reglene om verdsetting av boligeiendom i sktl. § 4-10 annet ledd. For boenhet benyttet av eieren til fast bolig anvendes kvadratmetersatsen for primærbolig. For øvrige boenheter anvendes kvadratmetersatsen for sekundærboliger. Verdien av hele eiendommen settes til summen av beregnet verdi for hver enkelt boenhet, jf. FSSD § 4-10-2 første ledd.

Med «boenhet» menes bruksenheter til boligformål med eget bruksenhetsnummer (tidligere bolignummer). Dette gjelder boenheter som har minst ett rom og egen inngang, og hvor man har adgang til vann og toalett uten å gå igjennom annen bolig. Utleierom i losjihus, for eksempel pensjonat og lignende, regnes ikke som boenhet i forhold til disse reglene, jf. FSSD § 4-10-1 annet punktum.

Boliger med to, tre eller fire boenheter skal som utgangspunkt verdsettes under ett, enten som primærbolig hvis eieren bor i en av boenhetene selv, eller som sekundærbolig hvis eieren ikke bor i bygningen selv.

2.4 Tilliggende bygninger

Tilliggende bygninger som har en tjenende funksjon til boligen verdsettes sammen med boligen. Nærmere om vilkåret om tjenende funksjon, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14. Slike tilliggende bygninger virker bare inn på formuesverdsettingen hvis de inneholder P-ROM eller BOA.

2.5 Skillet mellom bolig og fritidseiendom

Skillet mellom boligeiendom og fritidseiendom skal bygge på karakter/særtrekk ved eiendommen. Det er ikke avgjørende hvordan eiendommen faktisk brukes. Som fritidseiendom regnes typiske hytter, sommerhus og leilighetskompleks bygget utelukkende for fritidsformål. I utgangspunktet vil det fremgå av matrikkelen (landets offisielle register over fast eiendom) hva som henholdsvis er en boligeiendom og en fritidseiendom. En bygning som står på en tomt som utelukkende er regulert til fritidsformål, skal ikke formuesbeskattes etter reglene for boligeiendommer, men normalt etter reglene for fritidseiendommer. Dette gjelder selv om skattyter faktisk bruker bygningen som helårsbolig. Helårsbolig som brukes som fritidsbolig er i utgangspunktet omfattet av verdsettingsreglene for boligeiendommer. En boligbygning som er godkjent og regulert brukt til helårsbolig, men som ikke lenger er egnet til bruk som helårsbolig, skal ikke formuesbeskattes etter reglene for boligeiendommer.

2.6 Skillet mellom primærbolig og sekundærbolig

2.6.1 Generelt

Boligeiendommer verdsettes ulikt avhengig av om boligen regnes som primærbolig eller sekundærbolig. Skattyter kan bare ha én primærbolig.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Primærboligen er som hovedregel den boligen der skattyter har sitt hjem ved årets utgang. Det tas utgangspunkt i skattyters folkeregistrerte adresse pr. 1. januar i ligningsåret. Er registreringen feil, skal den boligen hvor skattyter skulle vært registrert bosatt legges til grunn.

Unntaksvis kan en bolig anses som primærbolig selv om skattyter ikke har sitt hjem der ved årets utgang. Dette gjelder dersom

– skattyter kan sannsynliggjøre/dokumentere at han/hun ikke kan bruke boligen som sitt hjem pga. forhold som vedkommende ikke har rådighet over, f.eks. pga. alder, helsemessige grunner, eller ved utstasjonering/beordring.
– boligen ikke for noen del har vært utleid mot betaling i det aktuelle tidsrommet. Med utleie menes i denne sammenheng også tilfeller hvor eieren lar andre, herunder også nære slektninger, benytte boligen når disse helt eller delvis dekker driftsutgiftene. Hvis nære slektninger benytter boligen vederlagsfritt og eieren dekker alle driftsutgiftene, vil den fortsatt kunne anses som skattyters primærbolig.

Sekundærbolig er all annen boligeiendom som er omfattet av den nye metoden for formuesverdsetting, for eksempel pendlerbolig og utleiebolig.

2.7 Nærmere om fastsetting av formuesverdien

2.7.1 Generelt

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er reglene om verdsetting av sekundærbolig endret. Prosentandelen skal være 80 for sekundærboliger, jf. sktl. § 4-10 annet ledd tredje punktum.

Ligningsverdien utgjør produktet av boligens areal (P-ROM el. BOA) multiplisert med en fastsatt kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen fastsettes årlig av Skattedirektoratet og skal bygge på beregninger foretatt av Statistisk Sentralbyrå (SSB). Med utgangspunkt i SSB's prisfunksjoner fastsettes det differensierte kvadratmetersatser ut fra boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Kvadratmetersatsen utgjør en lovbestemt prosentandel av den beregnede omsetningsverdien pr. kvadratmeter for den enkelte bolig. Prosentandelen er 25 for primærbolig og 70 for sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 annet ledd tredje punktum.

Boliger som ikke anses som flerboligbygg (bygning med færre enn 5 boenheter), skal verdsettes som primærbolig hvis eieren bor i en del av boligen selv.

2.7.2 Særlig om flerboligbygg

For boenhet i flerboligbygg (bygning med fem eller flere boenheter) benyttet av eier til fast bolig, anvendes kvadratmetersatsen for primærbolig, jf. sktl. § 4-10 annet ledd, jf. FSSD § 4-10-2 annet ledd annet punktum. For øvrige boenheter anvendes kvadratmetersatsen for sekundærboliger.

2.8 Nybygg og endringer/påkostninger

For nyoppførte boligbygninger må opplysninger om arealet av P-ROM mv. innrapporteres. Om hva som er P-ROM, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 6.4.1.

Ved utvidelse og reduksjon av boligbygningens areal av primære rom, skal opplysninger om P-ROM innrapporteres på nytt.

2.9 Omsatte eiendommer

For eiendommer som er omsatt i inntektsåret følger innrapporterte opplysninger fra tidligere eier om boligtype, byggeår og areal boligeiendommen ved salg. Disse opplysningene inngår derfor i grunnlaget for den årlige fastsettingen av likningsverdien, med mindre feil ved tidligere innrapportering eller senere bygningsmessige endringer (boligtype, areal) fører til at beregningsgrunnlaget må endres.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.10 Hus på festet grunn

Metoden for formuesverdsetting av boligeiendom skal også gjelde for verdsetting av bolig på festet grunn.

Festeavtaler til grunn for bolighus anses alltid som stetsevarige, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Festeren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av den årlige festeavgiften. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

3 Særskilt om verdsetting av fritidseiendommer

3.1 Generelt

Fritidseiendommer omfattes ikke av de særlige reglene om verdsetting av boligeiendommer som er omtalt i pkt. 2. For fritidseiendommer skal det ikke foretas noen generell oppjustering av formuesverdien fra 2014 til 2015.

Generelle justeringer for fritidseiendommer (til og med 2009 gjaldt justeringene også for boligeiendommer):

År	Økning/reduksjon	År	Økning/reduksjon
2015	0 %	2005	0 %
2014	10 %	2004	0 %
2013	0 %	2003	-5 %
2012	10 %	2002	0 %
2011	0 %	2001	15 %
2010	10 %	2000	10 %
2009	10 %	1999	0 %
2008	10 %	1998	5 %
2007	10 %	1997	0 %
2006	25 %	1996	0 %

Det er forrige års ligningsverdi som er utgangspunktet for den prosentvise justeringen.

3.2 Nybygg, påkostninger mv.

Ligningsverdien fastsettes i samsvar med nivået ellers i kommunen for sammenlignbare eiendommer, når det gjelder

- nybygg
- til- og påbygg
- betydelige påkostninger, og
- restaurering med betydelig endring av eiendommens verdi

Ligningsverdien for nyoppførte fritidsboliger skal ikke settes høyere enn 30 % av kostprisen for bygning og grunn, inklusive verdien av eget arbeid, se takseringsreglene § 1-1-1 femte ledd.

Med «kostpris» menes her de kostnadene skattyter har hatt i forbindelse med erververvet av tomten og for å få bygget ferdigstilt, og ikke eiendommens omsetningsverdi.

Samme norm kan benyttes for tilbygg og påkostninger.

3.3 Omsatte eiendommer

For eiendommer som er omsatt i inntektsåret legges den ligningsverdi som ble benyttet overfor den tidligere eier ved foregående ligning til grunn for den nye eieren. Ligningsverdien for omsatte eiendommer skal ikke forhøyes selv om den ligger vesentlig under omsetningsverdien. Dersom det i forbindelse med realisasjonen fremkommer nye opplysninger om påkostninger mv. slik at justeringer skulle ha vært foretatt uavhengig av

salget, kan ligningsverdien likevel forhøyes. Om forhøyelse av ligningsverdien pga. påkostninger mv. og om nedsettelse av ligningsverdien, se pkt. 3.2 og pkt. 8.

3.4 Fritidseiendom på festet grunn

Festeavtaler til grunn for fritidshus anses alltid som stetsevarige, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Festeren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av den årlige festeavgiften. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

Dette innebærer at formuesverdien av tomten skal legges til likningsverdien av bygningen(e). Tillegget for tomten ble i 2008 sjablongmessig fastsatt til 10 ganger den årlige festeavgiften for 2008. Reglene for festet tomt gjelder også for boligsameiere som eier fritidsbolig og andelshavere i boligselskap når boenheten er regulert til fritidsformål. Se nærmere omtale i SKD 17. mars 2009 på skatteetaten.no/festetomt. 30 %-regelen gjelder også for disse tilfellene. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389. Regelen om begrensning i forhold til sammenlignbare eiendommer gjelder også, se takseringsreglene § 1-1-1.

Ved totale stetsevarige bruksrettigheter, skal den formelle eieren (bortfesteren) bare formuesbeskattes for det kapitaliserte kravet på årlig festeavgift. Ved likningen skal derfor bortfester ikke formuesbeskattes for den bortfestede tomtens verdi. For nærmere omtale og om skillet mellom stetsevarige og tidsbegrensede bruksretter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

4 Seksjonert bygg

4.1 Generelt

Er en eiendom seksjonert, skal hver seksjon behandles for seg som en egen eiendom.

Dette gjelder også seksjonene i et kombinert bygg bestående av bolig/fritidsbolig og forretning. Bolig-/fritidsseksjon behandles enten etter reglene for boligeiendom eller fritidseiendom, se ovenfor, mens avskrivbar seksjon behandles etter reglene i takseringsreglene § 2-1-1.

4.2 Andre seksjoner enn boligseksjoner

Dersom seksjonering fører til at omsetningsverdien på eiendommene øker, kan ligningsverdiene økes. Dersom det ikke kan påvises en verdiøkning som følge av seksjoneringen vil ikke seksjoneringen i seg selv være grunnlag for å øke ligningsverdien.

5 Boligsameier – ikke-seksjonert bygg

5.1 Boligeiendom

I et bruttolignet boligsameie hvor bygningen ikke er seksjonert, skal den enkelte eierandel behandles som en egen boligeiendom i relasjon til reglene om primærbolig og sekundærbolig. På grunnlag av SSB's prisfunksjoner finner man en beregnet omsetningsverdi pr. kvadratmeter for hele bygningen. Bygningens totale areal av P-ROM/BOA blir fordelt forholdsmessig etter størrelsen på den enkeltes ideelle eierandel. Hvilken kvadratmetersats som skal benyttes ved fastsettingen av ligningsverdien for den enkelte eierandel, vil avhenge av om bygningen brukes som primærbolig eller sekundærbolig for eieren.

5.2 Fritidseiendom

Hvis bygningen er en fritidsbolig, skal ligningsverdien fastsettes for hele bygningen og fordeles etter eierandel.

5.3 Sameiets øvrige formue

I tillegg til ligningsverdien av eierandelen skal den enkelte sameier skattlegges for sin andel av boligsameiets øvrige felles formue og ha fradrag for sin andel av boligsameiets felles gjeld. Se nærmere om dette i emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Boligselskap

Metoden for formuesverdsetting av boligeiendom som er beskrevet i pkt. 2, skal i utgangspunktet også gjelde ved fastsettingen av formuesverdien for boenhet i boligselskap, jf. sktl. § 4-10 tredje ledd og emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne». Dette gjelder likevel ikke boenheter i bygninger som utelukkende er regulert brukt til fritidsformål.

Ved krav om nedsetting av ligningsverdien for boenheter i boligselskap utgjør sammenligningsgrunnlaget totalprisen for borettsandelen som inkluderer boenhetens andel av fellesgjeld i boligselskapet.

Er det vedtektsfestet maksimalpris på borettslagsleiligheter legges denne til grunn som sammenligningsgrunnlag i forhold til grensen for maksimal ligningsverdi på 30 % av markedsverdien, se FIN 3. oktober 2003 i Utv. 2003/1468. Dette gjelder uavhengig av om boenheten er regulert til bolig- eller fritidsformål.

Om beskatning av formue i borettslag og boligaksjeselskap, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

7 Bolig– og fritidseiendom under oppføring

Bolig– og fritidseiendom under oppføring verdsettes til en forholdsmessig andel av anslått ligningsverdi for den ferdige boligen/fritidsboligen.

8 Nedsettelse av ligningsverdien for bolig- og fritidseiendom

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 skal verdien av sekundærbolig settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, jf. sktl. § 4-10 første ledd tredje punktum.

8.1 Generelt

Ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter, dersom den for primærbolig og fritidsbolig overstiger 30 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, se sktl. § 4-10 første ledd og Prop. 1 L (2009-2010) kap. 3.3.5. For sekundærbolig er grensen 84 %. Regelen gjelder tilsvarende for våningshus, se pkt. 9.

Flerboligbygg regnes som sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 annet ledd, etter reglene om nedsetting av ligningsverdi etter sktl. § 4-10 første ledd, jf. FSSD § 4-10-3. Dette gjelder selv om eier bruker en av boenhetene til fast bolig.

En nedsettelse forutsetter at skattyter kan fremlegge tilstrekkelig dokumentasjon for eiendommens markedsverdi. Markedsverdien kan enten dokumenteres med takst/verdivurdering eller observerbar markedsverdi. Dette grunnlaget må skrive seg fra tiden etter 1. juli i inntektsåret, for at det skal kunne ha virkning ved neste ligning. Dokumentasjonen trenger bare fremlegges hvis skattekontoret ber om det.

Dokumenteres markedsverdien med takst/verdivurdering foretatt av takstmann/megler, er det et minstekrav at boligen er besiktiget innvendig og utvendig. Takster/verdivurderinger som lider av åpenbare feil og mangler kan settes til side.

Med «observerbar markedsverdi» menes oppnådd salgssum for den aktuelle eiendommen eller tilnærmet lik eiendom i samme område. Dersom eiendommen er solgt til ektefelle, samboer, slektninger i rett oppadstigende eller nedadstigende linje, søsken eller ektefellens/samboerens foreldre og barn, skal kjøpesummen ikke legges til grunn med mindre skattyter sannsynliggjør at det ikke foreligger underpris. Foreligger annet interessefellesskap mellom kjøper og selger, må det vurderes konkret om eiendommen er kjøpt til underpris.

Nedsettelse skal ikke foretas for avskrivbare kombinerte bygg.

8.2 Særskilte regler for boligeiendom

Uavhengig av om ligningsverdien for en boligeiendom er blitt nedsatt pga. at maksimalgrensen er overskredet, skal ligningsverdien for boligeiendommen årlig oppdateres

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ved at det fastsettes en årlig kvadratmetersats på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå (SSB). Ved ligningen for de fem påfølgende inntektsår gis det derfor et forholdsmessig fradrag i kvadratmetersatsen. Fradragets størrelse er avhengig av hvor mye ligningsverdien etter beregningsmodellen ble dokumentert å overstige maksimalgrensen med i forbindelse med nedsettelsen.

Eksempel:
Fastsetting av ligningsverdi for en primærbolig hvor boligens totale areal av P-ROM utgjør 200 kvm.

Beregnet omsetningsverdi pr. kvm: kr 15 000 (beregnet markedsverdi kr 3 000 000)
Kvm. satsen (25 % for primærbolig) kr 3 750 (ligningsverdi kr 750 000)

Boligeier dokumenterer gjennom godkjent verditakst at antatt markedsverdi utgjør kr 2 000 000. Skattekontoret nedsetter ligningsverdien til 30 % av den dokumenterte markedsverdien for det aktuelle inntektsår. Ligningsverdien settes dermed til 600 000.

Den nedsatte ligningsverdien på kr 600 000 tilsier at kvadratmetersatsen egentlig skulle ha vært kr 3 000 (600 000/200 = 3 000). Den prosentvise differansen mellom kvadratmetersatsen etter beregningsmodellen, og den kvadratmetersatsen som ville gitt en ligningsverdi på kr 600 000, utgjør 20 prosent (750 utgjør 20 % av 3 750). Den årlige kvadratmetersatsen skal da reduseres med 20 prosent ved ligningen i fem år.

Gitt at kvadratmetersatsen for neste inntektsår utgjør kr 4 000 (16 000 x 0,25 = 4 000), skal kvadratmetersatsen reduseres med kr 800 (4 000 x 0,2 = 800). Kvadratmetersatsen som legges til grunn ved fastsettingen av ligningsverdien blir da 3 200.

8.3 Særskilte regler for fritidsbolig

Ligger ligningsverdien for fritidseiendommer vesentlig over nivået på sammenlignbare fritidseiendommer ellers i kommunen, kan slike ligningsverdier settes ned etter en individuell vurdering. Ligningsverdien skal da settes i samsvar med ligningsverdinivået for sammenlignbare fritidseiendommer i kommunen, og ikke til en bestemt andel av omsetningsverdien. Om adgang for lokale ligningsmyndigheter til å gi retningslinjer for fastsetting av ligningsverdi, se HRD i Utv. 2001/1431 (Rt. 2001/1201).

Dersom en ligningstakst er nedjustert, legges det til grunn at en ny individuell nedjustering ikke kan kreves de to påfølgende inntektsår, og at en slik nedjustering ikke kan kreves ved mindre avvik enn 20 % fra 30 % grensen. Således må ligningstaksten utgjøre minst 36 % av markedsverdien for at en ny nedjustering igjen kan kreves. Denne regelen gjelder også for våningshus på gårdsbruk.

9 Våningshus på gårdsbruk

Våningshus på gårdsbruk formueslignes ikke særskilt, men inngår i den samlede ligningsverdien på gårdsbruket.

Ved vurdering av 30 %-grensen for våningshuset, må en finne observerbar markedsverdi for hele eiendommen. Markedsverdien må fordeles mellom våningshus med passende arrondert tomt og resten av eiendommen. Dersom markedsverdien fastslås ved takst må hele eiendommen takseres samlet før verdien fordeles. En isolert takst av boligen vil ikke være avgjørende. Ligningsverdien for den resterende del av eiendommen påvirkes ikke av eventuell nedsettelse av ligningsverdien for våningshuset. Om vilkårene for å kreve ny nedjustering etter at nedjustering er foretatt, se pkt. 8.3.

10 Utland

Ligningsverdi for fast eiendom i utlandet skal fastsettes etter norske regler. Bolig- og fritidseiendommer i utlandet formuesverdsettes etter de reglene som gjelder for fritidseiendommer i Norge, se nærmere pkt. 3. Ved verdsettingen skal det ikke skilles på om en bolig er en primær- eller sekundærbolig. For eiendommer som ikke tidligere har fått fastsatt en ligningsverdi etter norske regler, settes ligningsverdien til maksimalt 30 % av markedsverdi. Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

Bolig – fri bolig

- *Sktl. § 5-1, § 5-10, § 5-12, § 5-15 første ledd bokstav l, § 5-15 første ledd bokstav n, § 5-20 tredje ledd, § 6-13, § 10-11 og § 10-42.*
- *FSFIN § 5-12 D.*
- *Sktbl. § 5-8 annet ledd.*
- *Skattebetalingsforskriften § 5-8-20 og § 5-8-21.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-18 og § 1-2-20.*

1 Behandling av brukeren, generelt

1.1 Hovedregel

Fordel ved hel eller delvis fri bolig tilhørende andre, er som hovedregel skattepliktig

- utenfor arbeidsforhold etter sktl. § 5-20 tredje ledd
- som føderåd etter sktl. § 5-1 første ledd, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.4
- for arbeidstaker etter sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-12
- for aksjonær som utbytte etter sktl. § 10-11
- for deltaker i deltakerlignet selskap som utdeling etter sktl. § 10-42

Fordel ved å bo i ett rom alene eller sammen med noen følger reglene om fritt losji, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Fordel ved å bo i mer enn ett rom, følger reglene om fri bolig.

1.2 Unntak

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav l.

Videre er fri bolig som hovedregel ikke skattepliktig dersom skattyter ville hatt fradragsrett for kostnadene om han hadde dekket disse selv, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2. For eksempel vil dette være tilfelle når skattyter får stilt bolig til disposisjon ved arbeidsopphold utenfor hjemmet når skattyter har fast bolig et annet sted og denne boligen ikke er leid ut. Dette kan f.eks. gjelde stortingsrepresentanter. Fri bolig er likevel skattepliktig for pendlere (ikke på yrkesopphold) som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se FSFIN § 5-12-10.

Fordel ved statsministerens privatbruk av statens statsministerbolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav n. Skattefritaket gjelder bare så lenge statsministeren med sin husstand disponerer egen, privat bolig i tillegg og ikke har skattepliktig utleieinntekt av denne etter § 7-2 første ledd, jf. § 5-15 første ledd bokstav n annet punktum.

2 Behandling av brukeren, fastsetting av fordelen

2.1 Generelt

Fordelen ved hel eller delvis fri bolig fastsettes mest mulig i overensstemmelse med hva leieverdien er for tilsvarende boliger på stedet (markedsleie). For innleide tjenesteboliger bør det ses hen til hvordan eventuell tilsvarende bolig eid av arbeidsgiveren fordelsbeskattes på den ansattes hånd.

Alminnelige nivåhevinger av brutto leieverdier på tjenesteboliger bør ikke overstige 10 % per år. Unntaksvis kan leieverdien for boliger oppjusteres med inntil 20 % der leieverdien påviselig er blitt hengende etter det alminnelige nivået ellers.

Der det fra før er et påviselig høyere verdsettingsnivå enn i sammenlignbare områder, bør generell nivåheving unnlates. Se FIN 17. oktober 1990 i Utv. 1990/306.

Om verdsetting av fri bolig i utlandet, se pkt. 2.8.

2.2 Leieverdi vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved boligen

Det forekommer at et selskap eier bolig, herunder fritidsbolig, som disponeres av ansatte som enten har eierposisjon i selskapet eller som er nøkkelpersonell i bedriften. Boligen kan være spesielt verdifull slik at det ikke er noe reelt leiemarked for slik bolig på stedet, f.eks. fordi den er spesielt stor og innholdsrik, har en luksuriøs innredning og/eller fasiliteter som svømmebasseng, brygge, båthus mv.

Hvis leieverdien er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved fastsettingen av fordelen for brukeren, se for eksempel HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). Dette gjelder hvor leien på det åpne markedet er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse. Ligningsmyndighetene er da ikke bundet til å fastsette verdien av fri bolig til hva eieren kunne få ved utleie til andre. I stedet kan fordelen settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende eiendommen. Slik fastsetting forutsetter at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 4.

2.3 Innskudd

Har brukeren betalt innskudd i forbindelse med disponeringen av bolig, skal det tas hensyn til dette ved verdsetting av leieverdien. Dette forutsetter at det er en nær sammenheng mellom innskuddet og leieforholdet.

Har brukeren ikke betalt innskudd f.eks. når han disponerer bolig i borettslag, skal fordelen ikke settes til det andelshaverne betaler i leie, men til full leieverdi for leiligheten.

2.4 Fri strøm, oppvarming mv.

Ved verdsetting av fordelen må det også tas hensyn til verdi av eventuell fri strøm, oppvarming mv. Om prinsipp for verdsetting av fri oppvarming, se Sk. nr. 32/1981 i Utv. 1981/639.

2.5 Boplikt

Er det et reelt vilkår for en ansatt at han må bo i bolig som arbeidsgiver stiller til disposisjon for at han skal beholde stillingen, må verdsettingen av fri bolig eventuelt begrenses i forhold til en rimelig behovsstørrelse for den private boligbruken for den ansatte og hans familie. Se FIN 17. oktober 1990 i Utv. 1990/306.

Skriftlig avtale om at det foreligger boplikt vil være et sterkt moment for at det foreligger reell boplikt. Imidlertid bør forholdet vurderes ut fra den totale situasjonen, hvor en blant annet tar hensyn til det behovet arbeidsgiveren har for å pålegge boplikt. For eksempel vil boplikt bare rent unntaksvis bli godtatt når den ansatte er eier av det aksjeselskapet han er ansatt i og som eier boligen. Videre vil det sjelden være reell boplikt for personer i ledende stillinger, eller hvor arbeidsgiver leier den aktuelle boligen. Det er ikke tilstrekkelig for å anse det som boplikt at arbeidsgiveren ikke vil gi noen lønnsøkning om den ansatte flytter til egen bolig.

Ved fastsetting av en rimelig behovsstørrelse for den private bruken må en ta utgangspunkt i det som er vanlig i samfunnet i den ansattes situasjon. Herunder må det tas hensyn til husholdningens størrelse og den ansattes økonomiske situasjon mv. Verdien bør ikke reduseres før det er et markant avvik. Verdsettingen av en vanlig familieleilighet bør heller ikke reduseres selv om barn som tidligere bodde der, er flyttet ut.

2.6 Prester mv.

2.6.1 Generelt

Presters boplikt er opphevet med virkning fra 1. september 2015, men prestene og biskopene beholder sin rett til å bo i tjenesteboligen utover 1. september 2015 så lenge nåværende arbeidsforhold varer. Nedenfor redegjøres for hvordan verdsettingen skal skje fra og med 1. september 2015. Om verdsetting av presteboliger før avviklingen av boplikten, se Lignings-ABC 2014/15.

Ved verdsettingen må presteboliger i utgangspunktet vurderes på alminnelig måte. Fordelen utgjør differansen mellom husleie som betales og (den eventuelt høyere)

markedsleien. Leieverdien skal beregnes ut fra primærrom-areal (P-rom). Den delen av bygningen som utelukkende benyttes som kontor, møterom mv., skal holdes utenfor ved denne beregningen..

Mange av presteboligene er av eldre opprinnelse og har et stort areal av historiske grunner. Mange av boligene er kulturhistorisk verdifulle. Noen av boligene eies av kommunene, men de fleste eies av Opplysningsvesenets fond. Markedsleien for de store boligene vil ofte være vanskelig å fastsette. Opplysningsvesenets fond vil kunne bistå i verdsettingen av disse. Ved verdsettingen skal det utover vedlikeholdsstandard mv. også vurderes om boligen må regnes som uhensiktsmessig etter nåtidens målestokk.

Ved verdsettingen skal det også tas hensyn til særskilte forhold knyttet til leieretten til presteboligen. Dette vil f.eks. være aktuelt hvor deler av presteboligen som i utgangspunktet brukes privat og derfor er medregnet som P-rom, også forutsettes brukt ved utøvelsen av arbeidet som prest, f.eks. til representasjon og tilstelninger.

Verdsettingsprinsippene av fri bolig som gjaldt for prester i Den norske kirke før avviklingen av boplikten 1. september 2015, kan fortsatt gjøre seg gjeldende for frelsesarmeoffiserer med beordringsplikt og prester i religiøse samfunn og organisasjoner når forholdene ellers er sammenlignbare. Se FIN 10. juli 1995 i Utv. 1996/835. Om verdsettingsprinsippene for prester før 1. september 2015, se Lignings-ABC 2014/15.

2.6.2 Spesielt om brenselstilskudd

Fra og med september 2015 opphører skattefritaket for tariffestet brenselstilskudd til de prestene som mottar dette. Refusjon av brenselsutgifter påløpt fra og med 1. september 2015 er omfattet av de vanlige skattereglene. Størrelsen på skattefritt brenselstilskudd for tidsrommet før 1. september 2015 vil framgå av takseringsreglene for 2015.

2.7 Borett utenfor jord- og skogbruk

Borett som ved kjøpekontrakt er påheftet boligeiendommer utenfor jord- og skogbruk, skal verdsettes etter reglene om fastsetting av leieverdi av kårbolig på gårdsbruk i takseringsreglene § 3-2-4, jf. takseringsreglene § 1-2-18.

2.8 Beskatning av helt eller delvis fri bolig i utlandet

2.8.1 Vilkår for skatteplikt

Det er skatteplikt for fordel ved helt eller delvis fri bolig på tjenestestedet ved arbeidsopphold i utlandet. Dette gjelder både offentlig og privat ansatte.

Det fastsettes ikke noen skattepliktig fordel av hel eller delvis fri bolig som ikke anses selvstendig, se § FSFIN § 5-12-35, jf. FSFIN § 3-1-4. Om grensen mellom selvstendig og uselvstendig bolig, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 6.4.

Skattyter anses ikke å ha noen fordel ved fri bolig i utlandet, hvis merkostnader ved å ha en slik bolig ville vært fradragsberettiget om skattyter hadde dekket dem selv, jf. sktl. § 6-1 og § 6-13. Dette vil være tilfelle hvis skattyter i Norge har kostnader til en fullverdig fast bolig. Hvis skattyter ikke har familie som bor i det felles hjem i Norge, stilles det i tillegg krav om reisehyppighet til boligen i Norge, slik at boligen på tjenestestedet får karakter av pendlerbolig.

En bolig anses som fullverdig hvis den har minst 30 kvadratmeter P-rom/boareal og innlagt vann og avløp.

For at boligen i Norge skal anses som fast i denne sammenheng, må den være disponibel for arbeidstaker, og må ikke leies ut under utenlandsoppholdet.

Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reisemuligheter og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa kreves det som utgangspunkt minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland kreves det i utgangspunktet 8 hjemreiser i året. Der arbeidstaker tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravet til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsoppholdet det aktuelle inntektsåret.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Når arbeidstakerens familie blir boende i det felles hjem i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet. Med «familie» menes i denne sammenheng
- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller og meldepliktige samboere)
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke et krav at barnet forsørges
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, når arbeidstakeren forsørger minst en av dem.

Dersom boligen i Norge i løpet av inntektsåret leies ut eller realiseres, vil skatteplikten for helt eller delvis fri bolig i utlandet inntre fra det tidspunktet utleien starter eller boligen blir realisert.

2.8.2 Verdsetting, generelt

Reglene i FSFIN § 5-12 D om verdsetting av fri bolig i utlandet gjelder hvor arbeidstaker disponerer fri eller subsidiert bolig i utlandet og vedkommende ikke anses som pendler.

Fordel av helt eller delvis fri bolig i utlandet kan fastsettes ved individuell eller sjablongmessig verdsetting. Som utgangspunkt skal den laveste av disse verdiene benyttes. Sjablongmessig verdsetting skal imidlertid gjennomføres dersom arbeidstakeren ikke krever individuell verdsetting innen fristen for levering av selvangivelsen, jf. FSFIN § 5-12-30 annet ledd annet punktum.

Skifter skattyter bolig på tjenestestedet, skal fordelen fastsettes til verdien av den boligen som disponeres i begynnelsen av måneden, jf. FSFIN § 5-12-33.

Disponerer flere arbeidstakere hos samme arbeidsgiver en boenhet sammen, skal den fastsatte bofordelen fordeles med likt beløp på hver av dem, jf. FSFIN § 5-12-34.

2.8.3 Individuell verdsetting

Ved individuell verdsetting skal fordelen fastsettes til 90 % av den samlede verdien, jf. FSFIN § 5-12-31 tredje ledd.

Fordel av helt eller delvis fri bolig som arbeidsgiver leier, fastsettes til 90 % av arbeidsgivers kostnader ved å leie boligen, jf. FSFIN § 5-12-31 første ledd første punktum.

Eier arbeidsgiver boligen, fastsettes fordelen til 90 % av hva det vil koste å leie en tilsvarende bolig på stedet, jf. FSFIN § 5-12-31 første ledd annet punktum. Det skal da foretas forhåndsverdsetting av boligen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-20 og § 5-8-21 og pkt. 3.1.

Dekker arbeidsgiver kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann- og avløpsavgifter, forsikring mv.) skal disse kostnadene legges til leieverdien/kostnadene for å leie boligen, jf. FSFIN § 5-12-31 annet ledd. Arbeidstakers fordel skal da utgjøre 90 % av den samlede verdien, jf. FSFIN § 5-12-31 tredje ledd.

Er det rom i boligen som hovedsakelig anvendes til representasjon eller kontor i arbeidsgivers tjeneste, skal det ikke fastsettes fordel av det arealet som benyttes til disse formålene. Fordelingen skal skje forholdsmessig etter det areal som anvendes til henholdsvis bolig og representasjon/kontor, jf. FSFIN § 5-12-31 fjerde ledd.

Om arbeidstaker betaler en del av leien, skal egenbetalingen gå til fradrag i den fastsatte bruttoverdien etter FSFIN § 5-12-31 første og annet ledd, jf. FSFIN § 5-12-31 sjette ledd.

Fordelen av helt eller delvis fri bolig skal omregnes til norske kroner etter kjøpskursen for den aktuelle valuta på utlønningstidspunktet, jf. FSFIN § 5-12-31 syvende ledd.

Fordelen av hel eller delvis fri bolig fastsettes for hver kalendermåned. Hvis leieforholdet bare gjelder en del av en kalendermåned, skal det ikke beregnes fordel for denne måneden, jf. FSFIN § 5-12-31 femte ledd.

2.8.4 Sjablongmessig verdsetting

Ved sjablongmessig verdsetting settes månedlig verdi for bolig med ett og to rom til 1/12 av folketrygdens grunnbeløp (G). Har boligen tre eller flere rom, settes månedlig

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

verdi til 1/8 av folketrygdens grunnbeløp, jf. FSFIN § 5-12-32 første ledd. Separat kjøkken, alkove, bad, gang og bod regnes ikke som rom. Det samme gjelder rom som hovedsakelig anvendes til representasjon eller kontor i arbeidsgivers tjeneste, se FSFIN § 5-12-31 fjerde ledd.

Det gjøres ikke noe tillegg til den sjablongmessige verdsettingen om arbeidsgiver dekker kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann – og avløpsutgifter, forsikring mv.). Verdsetting etter sjablong omfatter ikke kostnader til drift av telefon, internett og fjernsyn, jf. FSFIN § 5-12-32 sjette ledd.

Det er folketrygdens grunnbeløp ved inntektsårets begynnelse som legges til grunn ved fastsetting av månedlig verdi av helt eller delvis fri bolig, jf. FSFIN § 5-12-32 annet ledd.

Bebos boligen normalt bare av en person, settes fordelen ikke høyere enn 1/12 av folketrygdens beløp, jf. FSFIN § 5-12-32 fjerde ledd.

Betaler arbeidstaker en del av leien, skal egenbetalingen gå til fradrag i den fastsatte verdien, jf. FSFIN § 5-12-32 femte ledd.

3 Behandling av brukeren, fri bolig i arbeidsforhold

3.1 Forhåndsverdsetting

Stiller arbeidsgiveren bolig til disposisjon, og fordelen er skattepliktig inntekt for mottakeren, skal arbeidsgiveren straks kreve boligen verdsatt av ligningsmyndighetene. Dette gjelder også for bolig som arbeidsgiveren leier, og selv om arbeidstakeren betaler leie for bruken. For bolig som ligger i utlandet gjelder dette bare i tilfeller arbeidsgiveren eier boligen. Skjemaet «Krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold» (RF-1158) skal sendes skattekontoret. Skattekontoret foretar straks verdsetting av fordelen ved å bo helt eller delvis vederlagsfritt, inklusive fordelen ved eventuell fri strøm, oppvarming o.l. med grunnlag i opplysningene gitt i blanketten og opplysninger skattekontoret ellers måtte ha. Gjenparter av verdsettingsblanketten hvor avgjørelsen fremgår, sendes til arbeidsgiveren, skatteoppkreveren for den kommunen arbeidsgiver hører hjemme og til mottakeren av ytelsen.

Fordel ved bruk av fritidseiendom til fritidsformål skal ikke forhåndsverdsettes.

3.2 Innrapportering

Verdien av fordelen ved helt eller delvis fri bolig skal innrapporteres. Skattekontoret skal derfor ikke gjøre noe tillegg ved ligningen for fri bolig når verdien er forhåndsverdsatt, se likevel nedenfor.

3.3 Verdsetting ved ligningen

Skattekontoret skal normalt legge den samme verdi til grunn ved ligningen som er benyttet ved forhåndsverdsettingen.

Forhøyelse av verdien kan bare foretas når det foreligger opplysninger om at den tidligere verdsetting bygger på feilaktig grunnlag.

4 Behandling av brukeren, fri bolig utenfor arbeidsforhold

4.1 Generelt

Fri bruk av andres bolig er skattepliktig også utenfor arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-20 tredje ledd. Brukeren skal inntektsbeskattes for fordelen. Brukeren har ikke plikt til å oppgi noe beløp, men må gi opplysninger som er nødvendige for at skattekontoret skal kunne fastsette fordelen, jf. lignl. § 4-3 nr. 1 annet punktum. Betaler brukeren redusert husleie og/eller dekker noen av driftskostnadene, må det tas hensyn til dette ved fastsettingen av fordelen.

Fordelen ved helt eller delvis vederlagsfri bruk skattlegges uansett hvordan fordelen er oppstått. Det er f.eks. uten betydning om den er etablert ved arveforskudd eller ved tidligere salg av eiendommen fra brukeren til den nåværende eier eller om den f.eks. representerer en ren gave.

Er den vederlagsfrie bruken kortvarig, sees det bort fra den ved ligningen både av bruker og eier.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om brukere som er i nær familie med eieren og som selv dekker alle driftskostnader, se emnet «Bolig – fritaksligning».

4.2 Aksjeutbytte

Om behandlingen av fri bolig som utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte» og emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

5 Behandling av eieren av boligen

5.1 Fri bolig utenfor arbeidsforhold

Det vil forekomme at en skattyter stiller bolig vederlagsfritt til disposisjon for andre, mens han fortsatt bærer kostnadene vedrørende boligen. Forutsetningen for å få fradrag for disse kostnadene er at de kan anses å være pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som er skattepliktig for eieren. Slik inntekt må kunne påregnes for eieren i løpet av overskuelig fremtid. Det medfører ikke fradragsrett for eieren at fordel ved vederlagsfri bruk skattlegges hos brukeren. Se URD 29. september 2004 (Dalane tingrett) i Utv. 2005/294.

Om tilfeller hvor nære slektninger som har fri bolig dekker alle utgiftene selv, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

5.2 Fri bolig i arbeidsforhold

Arbeidsgivers kostnader til å yte fri bolig i arbeidsforhold, er fradragsberettiget i samme utstrekning som den øvrige lønnen til arbeidstakeren.

Yter arbeidsgiveren fri bolig i bygning som er fritakslignet, herunder fritakslignet våningshus, gis fradraget etter reglene for egen bruk i ervervsvirksomhet, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

Bolig – fritaksligning

- *Sktl. kap. 7.*
- *FSSD kap. 7.*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-9-70 til § 5-9-76.*

1 Generelt

Fordelen ved at eieren helt eller delvis bruker sin eiendom som egen bolig, er aldri skattepliktig, jf. sktl. § 7-1 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen fritakslignes, se nedenfor, eller regnskapslignes, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

I dette emnet behandles bare fritakslignede boliger og fritidseiendommer. Med dette menes

- bolig hvor utleieinntekt er skattefri i sin helhet, jf. sktl. § 7-2 første ledd, og
- fritidseiendom hvor skattepliktig utleieinntekt beregnes etter egne regler, og inntekten er delvis skattefri etter reglene om utleie av fritidseiendommer, jf. sktl. § 7-2 annet ledd.

Er vilkårene for fritaksligning ikke oppfylt, er nettoinntekt ved utleie skattepliktig og boligen skal regnskapslignes. En bolig skal enten fritakslignes eller regnskapslignes for hele inntektsåret. Om regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Om skillet mellom fast bolig og fritidseiendom, og om kravene til bruk av en fritidseiendom for at den skal omfattes av særregelen for beregning av skattefrie og skattepliktige leieinntekter i sktl. § 7-2 annet ledd, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 6.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Boligtyper som omfattes av reglene om fritaksligning (skattefrihet for utleieinntekter)

2.1 Generelt

Reglene om fritaksligning av skattyters egen bolig og fritidseiendom gjelder for følgende boligtyper, forutsatt at vilkårene om skattyters egen bruk mv. er oppfylt:

- enebolig
- tomannsbolig
- rekkehus
- selveierleilighet
- våningshus på gårdsbruk
- boenhet i boligselskap. Om boligselskap for øvrig, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne»
- hytte

2.2 Tomannsbolig

Som tomannsbolig anses en boligeiendom med to familieleiligheter forutsatt at eiendommen ikke er seksjonert. Skatteloven inneholder ingen særskilte bestemmelser om tomannsboliger, bortsett fra i § 7-1 første ledd bokstav a hvor denne boligtypen inngår i listen over hvilke typer boliger som omfattes av skattefritaket for eierens egen bruk. Begrepet «tomannsbolig» har imidlertid betydning for avgrensningen mot flermannsbolig som aldri omfattes av skattefritaket for utleieinntekter, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd. Om hva som anses som flermannsbolig, se pkt. 14.4.

2.3 Seksjonert bygg

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som egen eiendom ved vurderingen av om vilkårene for fritaksligning er oppfylt. Dette gjelder også om skattyteren eier flere eller alle seksjonene i bygningen. Se FIN 3. desember 1984 i Utv. 1984/745.

Ligningsmyndighetene er bundet av kommunens godkjenning av hva hver seksjon omfatter. Seksjoneringen gis virkning fra tinglysningstidspunktet.

3 Boliger som ikke omfattes av reglene om fritaksligning

Følgende boligtyper faller utenfor reglene om fritaksligning:

- flermannsbolig, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd. Om hvilke eiendommer som faller inn under reglene om flermannsbolig, se pkt. 14.4
- egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, eller som inngår i avskrivbar seksjon. Slik boligdel vil etter sin art falle utenfor bestemmelsen i sktl. § 7-2 om fritaksligning, da eventuell utleie av areal i et slikt tilfelle vil medføre at det aktuelle arealet ikke lenger kan anses som en del av «egen boligdel» etter sktl. § 14-42 tredje ledd, men som utleid areal som ikke skal holdes utenfor avskrivningsgrunnlaget.

4 Bruk som egen bolig

4.1 Generelt

For eiendom som anses som skattyters egen boligeiendom, er leieinntekt skattefri når eieren i utleieperioden har brukt minst halve eiendommen til egen bolig, regnet etter utleieverdien, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a.

Dette vilkåret for skattefritak gjelder også for tomannsbolig. Utleieinntekt fra tomannsbolig vil således bare være skattefri dersom eieren selv benytter minst halvparten av hele tomannsboligen, regnet etter leieverdien, til egen bruk. Leieinntekt fra tomannsbolig hvor de to leilighetene har samme utleieverdi, og eieren selv benytter den ene leiligheten, vil etter dette være skattefri.

4.2 20 000-kronersregelen

Leieinntekt er skattefri når eieren har leid ut mer enn halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, og inntektene av slik utleie i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 20 000, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav b. Beløpsgrensen på kr 20 000 omfatter bare leieinntekter fra den perioden av et inntektsår hvor hele eller en større del av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

egen bolig er utleid. Overskrides grensen på kr 20 000, skal boligen regnskapslignes for hele året. Også de leieinntektene som skriver seg fra en periode hvor boligen er utleid i mindre omfang, vil da være skattepliktige.

Eieren av en tomannsbolig, hvor eierens leilighet utgjør minst halvparten av leieverdien, kan eksempelvis ha skattefrie leieinntekter ved utleie av sin egen leilighet, så lenge totale leieinntekter for det tidsrommet hvor mer enn halvparten av hele tomannsboligen leies ut (inklusiv leieinntektene fra den andre leiligheten) ikke overstiger kr 20 000 i løpet av kalenderåret. Hvis de totale leieinntektene for den perioden hvor mer enn halvparten av hele tomannsboligen ble leid ut overstiger kr 20 000, vil samtlige leieinntekter for hele inntektsåret være skattepliktige. Er for eksempel månedlig leieinntekt fra den ene leiligheten kr 9 000, og eieren leier ut et rom i sin leilighet i to måneder for kr 1 500 i måneden, vil totale leieinntekter for denne tomånedersperioden være (kr 9 000 x 2) + (kr 1 500 x 2) = kr 21 000. Boligen skal da regnskapslignes, og samtlige leieinntekter for hele inntektsåret blir skattepliktige.

4.3 Pendlerbolig

Bolig som eies av pendler og som hovedsakelig benyttes under arbeidsopphold utenfor hjemmet (pendlerbolig), anses ikke som skattyters egen bolig i denne sammenheng. Slik bolig kan ikke fritakslignes. Om fradrag for kostnader til pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.

5 Eiendom brukt av eieren som fritidsbolig

5.1 Generelt

Eierens egen bruk av fritidseiendom er alltid skattefri, jf. sktl. § 7-1 annet ledd. Dette gjelder selv om eiendommen ikke anses som fritidseiendom i forhold til reglene om fritaksligning i sktl. § 7-2.

Inntekt ved utleie av fritidseiendom er helt eller delvis skattefri dersom eiendommen skal fritakslignes, se sktl. § 7-2 annet ledd. Om skattleggingen av den skattepliktige delen av utleieinntekten, se pkt. 15.2.3. En forutsetning for fritaksligning er at eiendommen brukes som fritidseiendom. Bruk av hele eller deler av boligen som fast bolig av medeiere, leietakere eller andre, vil lett medføre at eiendommen mister karakter av å være fritidseiendom. Nærmere om kriteriene for hva som anses som fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 6.2. Eiendom som ikke anses som fritidseiendom, faller utenfor reglene om fritaksligning, dvs. de særlige reglene om leieinntekter fra fritidsbolig i sktl. § 7-2 annet ledd, se pkt. 15.2.3. Eiendommen skal da regnskapslignes. Nærmere om regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

I tillegg er det en forutsetning for fritaksligning at eieren over tid benytter fritidseiendommen i rimelig omfang og eiendommen ikke har fått karakter av utleieeiendom. Fritaksligningen opprettholdes selv om eiendommen er utleid til fritidsformål deler av året eller om den er delvis utleid til fritidsformål gjennom hele året, så lenge eieren selv bruker fritidsboligen i rimelig omfang.

5.2 Unntak for eiendommer med mer enn to selvstendige boenheter

Unntaket fra fritaksligningsreglene for flermannsboliger, gjelder også for fritidsboliger, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd. Dette innebærer f.eks. at en eiendom med tre selvstendige boenheter hvor eieren benytter den ene som fritidsbolig og de to andre leies ut til fritidsformål, faller utenfor reglene om fritaksligning. Dette gjelder selv om den delen eieren selv benytter som fritidsbolig utgjør mer enn halvparten av den samlede utleieverdien. Benytter eieren selv to av boenhetene i en eiendom med tre boenheter, kommer likevel ikke reglene om flermannsbolig til anvendelse, se pkt. 14.5.1.

6 Særlig om boligsameie

6.1 Generelt

I et boligsameie skal sameierne lignes etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden». Utleieinntekt er skattefri hvis de ordinære vilkårene for fritaksligning er oppfylt. Drives det derimot utleie som anses som virksomhet, foreligger det et deltakerlignet selskap. I så fall er vilkårene for fritaksligning ikke oppfylt.

6.2 Boligeiendom med to eller flere leiligheter

Sameiere i ikke-seksjonert boligeiendom med to eller flere leiligheter skal ikke skattlegges for utleieinntekt når eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvarer eierandelen, eieren av andelen bor i leiligheten, og de øvrige vilkårene for fritaksligning er oppfylt. 20 000-kronersgrensen i sktl. § 7-2 første ledd bokstav c gjelder i slike tilfeller for hver av sameierne.

Hvis en av sameierne har eksklusiv bruksrett til en mindre del av eiendommen enn det eierandelen skulle tilsi, må det vurderes om den delen som ikke bebos skal anses å være brukt vederlagsfritt av andre eller om den skal anses å være utleid. Om beskatningen av vederlagsfri bruk, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 4. Hvis den nevnte delen anses som utleid, må det vurderes om det er grunnlag for skattlegging av utleieinntektene. Dette er bare tilfelle hvis mindre enn halvparten av skattyters eierandel, beregnet etter utleieverdien, benyttes som egen bolig.

Eksempel

Et useksjonert bygg har fire eiere, hvorav tre har hver sin eierandel på 15 %, mens den fjerde eierandelen er på 55 %. To av eierne bor i hver sin leilighet, resten leies ut.
A eier 15 % av boligen og bebor 20 % av boligen.
B eier 55 % av boligen og bebor 30 % av boligen.
Den resterende delen leies ut til boligformål.
A, som har en eierandel på 15 % og bebor 20 % av boligen, skatter ikke av fordel ved bruk av egen bolig. For den overskytende delen han bebor, dvs. 5 %, forutsettes han å svare leie til sameiet. Gjør han ikke det, skal han skattlegges for vederlagsfri bruk.
B, som bebor 30 % av boligen men eier 55 %, bebor mer enn halvparten av sin eierandel, og fritakslignes derfor for den delen av utleieinntektene som tilordnes resterende eierandel, altså 25 %.

6.3 Fritidseiendom med to eller flere boenheter

Sameiere i ikke-seksjonert fritidseiendom hvor eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvarer eierandelen, omfattes av reglene om fritaksligning. Utleieinntekter som ikke overstiger kr 10 000 for den enkelte andelseier er skattefrie, jf. sktl. § 7-2 annet ledd.

6.4 Tidsparter (time-share)

Om ligning av tidspart i fritidseiendom (time-share), se emnet «Bolig – tidsparter (time-share)».

7 Eiendom eid av boligselskap

Om skattemessig behandling av andelshaver i boligselskap, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

8 Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren

Regelen i sktl. § 7-1 om skattefritak for eiers fordel ved egen bruk av bolig eller fritidseiendom, gjelder også for nære slektninger av eieren (f.eks. barn, søsken, foreldre, besteforeldre, søskenbarn, nevø/niese) som bruker boligen/fritidseiendommen vederlagsfritt når disse bærer alle driftskostnader, herunder indre og ytre vedlikehold. Dette gjelder uavhengig av hvilken type eiendom boenheten ligger i (enebolig, tomannsbolig, flermannsbolig, næringseiendom mv.), og uavhengig av om eieren selv bor i en annen del av eiendommen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Gjelder den vederlagsfrie bruken en boligeiendom som ville blitt omfattet av reglene om skattefritak for utleieinntekter (fritakslignet) etter sktl. § 7-2 dersom eieren selv bodde der i stedet for brukeren (den nærstående), vil leieinntektene også være skattefrie for brukeren dersom han for egen regning leier ut deler av den boligen han disponerer.

I tilfeller hvor brukeren ikke dekker alle kostnadene knyttet til boligen, foretas vanlig fordelsbeskatning for verdien av fri bruk av boligen på brukerens hånd, se sktl. § 5-20 tredje ledd og emnet «Bolig – fri bolig».

Det kan også være tilfeller hvor eieren selv ikke bor i boligen, men lar en nær slektning disponere en del av boligen mot at slektningen dekker kostnadene knyttet til denne delen, samtidig som eieren selv leier ut en øvrig del av boligen. I et slikt tilfelle må eieren på vanlig måte skattlegges for utleieinntektene og gis fradrag for kostnadene knyttet til den delen som leies ut. Nærmere om regnskapsligning av bolig, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

9 Tidsperiode, bolig og fritidseiendom

Spørsmålet om skattefritak for utleieinntekt av bolig vurderes for hele kalenderåret under ett. Har skattyteren bare eid eiendommen en del av året, foretas vurderingen for skattyters eiertid. Tilsvarende gjelder ved anvendelsen av fribeløpet ved utleie av fritidseiendommer, jf. sktl. § 7-2 annet ledd.

En bolig eller fritidseiendom kan således ikke både følge særreglene i sktl. kap. 7 om helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter og regnskapslignes hos samme eier i samme inntektsår.

10 Ingen valgadgang

Er vilkårene for skattefritak for utleieinntekt oppfylt, kan skattyter ikke velge at boligen likevel skal regnskapslignes (lignes direkte). Om fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra fritaksligning til skatteplikt for leieinntekter, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3.11.

11 Utland

Reglene om fritaksligning gjelder også for boliger og fritidseiendommer som ligger i utlandet. Nærmere om skatteplikt for fast eiendom i utlandet, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 2.1.1.

12 Bolig eid av selskap (ikke boligselskap)

Bolig og fritidseiendom som eies av et selskap, for eksempel aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, faller utenfor reglene om fritaksligning. Dette gjelder selv om den som bor i/bruker eiendommen er aksjonær eller deltaker.

13 Når boligen ikke følger særreglene om fritaksligning

Når vilkårene for skattefritak for utleieinntekt ikke er oppfylt, skal eiendommen regnskapslignes i hele skattyters eiertid i året, se emnet «Bolig – regnskapsligning». Om overgang fra skattefritak etter sktl. § 7-2 til regnskapsligning hos samme eier, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3.11. Når vilkårene for fritaksligning av en fritidsbolig ikke er oppfylt, skal fritidsboligen regnskapslignes. Om vilkårene for fritaksligning av fritidsbolig, se pkt. 5.

14 Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter

14.1 Hva som inngår i skattyters «egen bolig» eller «fritidseiendom»

14.1.1 Generelt

Det er skattyters «egen bolig» som kan fritakslignes, jf. sktl. § 7-1 første ledd og § 7-2. Utleie av en bygning eller en del av en bygning som ikke anses å høre med til skattyters «egen bolig», omfattes ikke av reglene om skattefritak for utleieinntekter. Når det skal vurderes om minst halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, er benyttet av

eieren til egen bruk, jf. sktl. § 7-2, må det tas stilling til hvilke deler av en eiendom som skal inngå ved denne beregningen. Spørsmålet kan oppstå både hvor det på en eiendom kun er plassert én bygning og hvor det på en eiendom er plassert flere bygninger i nærheten av hverandre.

For fritidseiendommer må det på tilsvarende måte vurderes hvilke deler av en eiendom som inngår som en del av fritidseiendommen, hvor utleieinntekter kan være delvis skattefrie etter sktl. § 7-2 annet ledd.

Spørsmålet har også betydning i forhold til om bygningen/bygningene skal anses som en enebolig/tomannsbolig eller en flermannsbolig. Hvis bygningene samlet sett anses som en flermannsbolig, kan det medføre at alle leieinntekter blir skattepliktige, også de som skriver seg fra hovedhuset. Hvis bare hovedhuset anses som skattyters «egen bolig», kan det medføre at leieinntekter fra hovedhuset blir skattefrie, mens leieinntekter fra den tilliggende bygningen blir skattepliktige, se for eksempel BFU 25/2007.

Hvis flere bygninger ut fra fremstillingen nedenfor skal ses under ett, kan ikke skattyter velge å se bygningene hver for seg.

14.1.2 Én bygning

Hvis en del av en bygning som skattyter eier dels benyttes til eget boligbehov og dels til andre formål, for eksempel utleie, er spørsmålet om hele bygningen eller bare en del av den skal inngå i fritaksligningen. Som utgangspunkt må en ikke-seksjonert bygning/kompleks som fysisk sett naturlig må karakteriseres som én bygning, ses under ett ved vurderingen av om utleieinntektene er skattefrie. Unntaksvis kan bygningen bestå av selvstendige enheter, slik at bare en del av bygningen kan anses som skattyters «egen bolig». De aktuelle delene må da vurderes for seg. Ved vurderingen vil det ha betydning om boenhetene står på hvert sitt bruksnummer. Se for eksempel LRD 3. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1019 og LRD 24. september 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1599. (I begge dommene ble to boligenheter som stod på forskjellige bruksnumre, men som var knyttet til hverandre med felles vegg, ansett som selvstendige boligeiendommer.)

Bygninger som ligger inntil hverandre og med fysisk gjennomgang slik at de kan fungere som én boligeiendom, må anses som én boligeiendom, med mindre de er seksjonert.

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som en egen eiendom. I noen tilfeller kan to eller flere seksjoner behandles som én boligeiendom i forhold til reglene om fritaksligning. Forutsetningen er at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet eller at den ene seksjonen har tjenende funksjon i forhold til den andre. Fellesarealer som garasjeanlegg eller areal med for eksempel boder som benyttes av beboerne i et seksjonert boligsameie, må anses å ha en tjenende funksjon for leilighetene i sameiet og inngå som en del av skattyters bolig- eller fritidseiendom. Således vil inntekt en sameier har ved utleie av sin egen garasjeplass eller bodplass i et slikt sameie måtte omfattes av skattefritaket for leieinntekter.

Om et tilfelle hvor en annen seksjon ikke ble ansett å ha tjenende funksjon, se LRD 2. juni 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/1479. (Skattyter eide 2 seksjoner/leiligheter som lå rett over hverandre i henholdsvis 1. og 2. etasje i en større bygård. Det var ingen direkte gjennomgang/trapp mellom leilighetene. Eieren hadde benyttet et soverom i leiligheten i 2. etasje som trimrom og et annet i begrenset grad som gjesterom. Retten fant at leiligheten i 2. etasje måtte vurderes på selvstendig grunnlag. Bruken av trimrommet og gjesterommet kunne ikke alene medføre at en 5-roms leilighet på 190 kvm boareal som framsto som en selvstendig og fullverdig bolig kunne ha karakter av å være tjenende overfor seksjonen i 1. etasje.)

Om et annet tilfelle hvor et fellesareal tilhørende et boligsameie ikke hadde noen tjenende funksjon for den enkelte sameiers bruk av sin leilighet som bolig, se BFU 13/2012.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

14.1.3 Flere bygninger mv.

Er det i tillegg til hovedbygningen en eller flere frittliggende bygninger mv. på en eiendom, må det vurderes om de øvrige bygningene skal ses under ett med hovedbygningen, eller om de skal ses hver for seg når det skal tas stilling til om vilkårene for skattefritak for utleieinntekter er oppfylt. Spørsmålet vil være om bygningene samlet sett fremstår som en del av skattyters «egen bolig», eller om en eller flere av bygningene faller utenfor dette begrepet.

Ved vurderingen vil det ha betydning om bygningen har en tjenende funksjon for hovedbygningen. En tjenende funksjon er en funksjon som hovedbygningen ikke selv kan tilby i tilstrekkelig omfang. Typiske tjenende bygninger til boligeiendommer vil være garasje, bod og uthus, se emnet «Bolig – garasje». Også annekser, lysthus, båtnaust, biloppstillingsplasser, brygger mv. kan ha en tjenende funksjon til hovedbygningen. En forutsetning er at bygningen mv. har en slik tilknytning til hovedbygningen at den normalt vil følge resten av eiendommen ved et eventuelt salg.

Om et tilfelle der en frittliggende bygning med garasje i første etasje og utleid bolig i annen etasje ble ansett som en del av boligeiendommen i forhold til reglene om gevinstbeskatning, se URD 26. april 1984 (Oslo byrett) i Utv. 1984/358.

Hvis den bruksmessige tilknytningen til hovedhuset opphører, medfører det at bygningen ikke lenger kan anses som en del av skattyters «egen bolig». Dette vil normalt gjelde hvor den frittliggende bygningen tas i bruk i virksomhet. Se HRD i Utv. 2010/1277 (Rt. 2010/979). (En frittliggende garasje som sto på samme tomt som hovedbygningen ble påbygd en ekstra etasje hvor det ble innredet kontorlokaler, et lite kjøkken og toalett/dusj. Bygningen ble deretter i sin helhet utleid til bruk i virksomhet. Underetasjen som utgjorde selve garasjelokalet ble ikke ombygd, men ble brukt som lager og verksted av leietaker. Retten kom til at bygningen ikke lenger kunne anses som en tjenende bygning. Ved i sin helhet å være utleid til kontor, verksted og lager hadde bygningen endret karakter og dens tjenende funksjon for hovedbygningen var opphørt. Det forhold at eieren oppbevarte noen private eiendeler i lokalene, ble av retten ansett å utgjøre en så bagatellmessig bruk at dette ikke rokket ved bygningens karakter og funksjon). Se også URD 14. desember 1984 (Ytre Follo herredsrett) i Utv. 1985/382.

Også hvor den frittliggende bygningen leies ut til boligformål må det vurderes om bygningen har mistet sin karakter av å være en del av skattyters egen bolig. Vurderingen her kan bli noe forskjellig, avhengig av bygningens karakter og tilknytning til hovedhuset. En frittliggende garasje som er oppført for å dekke privat garasjebehov for de som bor i hovedhuset, vil for eksempel ikke opphøre å ha tjenende funksjon om den leies ut til garasjeformål. Det samme gjelder garasjeplass i felles garasjeanlegg som hører til boenheten og som følger boligen ved salg.

Hvis et ordinært garasjebehov allerede er dekket i en del av hovedbygningen eller en annen frittliggende garasje på eiendommen, vil utleie lettere medføre at bygningen ikke lenger kan anses som en tjenende bygning selv om utleien skjer til boligformål, herunder garasjeformål. Dette vil særlig være aktuelt hvis garasjen ikke ligger på samme tomt som hovedhuset.

Bygges en garasje om til for eksempel hybler slik at bygningen ikke lenger har garasjefunksjon, vil bygget tape sin karakter av å være tjenende bygning, se BFU 25/2007.

Anneks kjennetegnes ved at det er en mindre bygning som bruksmessig hører til hovedbygningen og som i det ytre fremstår som en del av boligeiendommen. Slike annekser som er ment å tjene som gjesterom mv. for beboerne av hovedhuset, anses i utgangspunktet å ha tjenende funksjon for dette. Dette må gjelde selv om annekset midlertidig leies ut, for eksempel til sommergjester eller som hybel. Hvis annekset innredes som utleiebygg og leies ut i sin helhet som sådan, vil annekset tape sin tjenende funksjon. Se for eksempel LRD 29. januar 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/565 og BFU 25/2007.

Se også BFU 18/2013 hvor det ble det lagt til grunn at en frittliggende bygning som i seg selv oppfylte kravene til å anses som en selvstendig fullverdig bolig, ikke kunne anses som en tjenende bygning. Dette gjaldt selv om hele bygningen ble brukt av beboerne i hovedhuset.

Et båtnaust som er plassert i tilknytning til for eksempel en fritidseiendom og hvor det er naturlig at båtnaustet selges sammen med fritidseiendommen, må som utgangspunkt anses som en del av denne. Endres bruken, for eksempel ved at det innredes som en egen fritidseiendom, må naustet behandles for seg i forhold til reglene om skattefritak for inntekt ved utleie av fritidseiendom.

14.1.4 Både tjenende og ikke-tjenende funksjon

Har den tilliggende bygningen både tjenende og ikke-tjenende funksjoner, må det vurderes hvilket behov hovedbygningen har for den tilliggende bygningen og om eiendommen totalt sett hadde fungert tilfredsstillende uten den tilliggende bygningen. I tillegg må den tjenende funksjonen ha et så stort omfang, sett i forhold til den ikke-tjenende funksjonen, at den tilliggende bygningen totalt sett har karakter av å være en tjenende bygning til hovedbygningen. Eksempel på slik kombinert bruk er en dobbeltgarasje med en hybelleilighet over. Hvis bygget skal dekke garasjebehov for de som bor i hovedbygningen, vil bygget anses å ha tjenende funksjon for de som bor i hovedbygningen. Dette vil gjelde selv om leieverdien av hybelleiligheten er større enn leieverdien av garasjedelen. Dette må også gjelde hvor leietakeren benytter den ene eller begge garasjeplassene, forutsatt at garasjebehovet for beboerne i hovedhuset ikke er dekket på annen måte. Hvorvidt lokalene over garasjedelen brukes/leies ut til boligformål eller næringsformål vil være uten betydning for vurderingen av hvorvidt bygningen har tjenende funksjon. Om et tilfelle hvor lokalene over den frittliggende garasjen ble utleid til næringsformål, se LRD 2. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/1727.

Er garasjebehovet for beboerne i hovedhuset dekket på annen måte, for eksempel i en del av hovedbygningen eller en annen frittliggende garasje på eiendommen, kan en slik tilliggende bygning ikke anses å ha en tjenende funksjon, jf. pkt. 14.1.3.

Er hovedbygningens behov for den tilliggende bygningen ubetydelig, anses bygningen ikke som en tjenende bygning.

Et båtnaust som er plassert i tilknytning til eiendommen og som delvis innredes som fritidsbolig, anses fremdeles å ha tjenende funksjon hvis det fortsatt kan tjene som båtnaust for eieren av hovedbygningen.

Skal hovedhuset (som brukes som egen bolig) og den frittliggende bygningen etter dette vurderes under ett, er det avgjørende om leieverdien for den delen av bolighuset og garasjebygget som eieren bruker selv, overstiger leieverdien for det som leies ut.

Eksempel

Hovedhuset består av hovedleiligheten som eieren selv bor i, samt en utleieleilighet i underetasjen som også anses som familieleilighet. Huseieren og leietakeren i underetasjen på hovedhuset benytter hver sin garasjeplass i den frittliggende garasjen. I tillegg leier eieren ut en hybel i garasjebygget. Leieinntektene vil være skattefrie hvis leieverdien av samlet utleid areal (hybelen over garasjen og leiligheten i underetasjen på hovedhuset inklusiv den utleide garasjeplassen), til sammen er lavere enn leieverdien av hovedleiligheten og den garasjeplassen eieren benytter.

Hvis boenheten over garasjebygget er en selvstendig hybelleilighet eller familieleilighet, foreligger det en flermannsbolig som skal regnskapslignes. Skattyter kan ikke velge å anse garasjebygget og hovedbygningen for seg, for dermed å oppnå skattefritak for utleieinntektene fra hovedbygningen.

Om et tilfelle hvor en bygning ikke hadde tjenende funksjon for hovedbygningen, se LRD 29. januar 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/565.

14.1.5 Eieren bor i den tilliggende bygningen

Bor eieren i den tilliggende bygningen, blir spørsmålet omvendt dvs. om boligbygget faktisk brukes til nødvendige funksjoner for den tilliggende bygningen. For at reglene om fritaksligning skal gjelde, må eieren også i disse tilfellene benytte minst halvparten av hele eiendommen, regnet etter leieverdi, som egen bolig.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

14.1.6 Avskrivbare bygg

I forhold til avskrivningsreglene skal hver bygning vurderes isolert i forhold til leieverdien for de forskjellige delene, jf. sktl. § 14-41 annet ledd. Bygninger som etter en slik vurdering er avskrivbare, kan aldri omfattes av særreglene om helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter (fritaksligning). Dette gjelder selv om bygningen også har en tjenende funksjon til hovedbygningen, f.eks. garasje.

14.2 Familieleilighet

Om en boenhet har karakter av å være familieleilighet, har betydning for om boligeiendommen skal omfattes av reglene for enebolig og tomannsbolig, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a, eller om den faller inn under reglene for flermannsbolig, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd.

For at en boenhet skal kunne karakteriseres som en familieleilighet, kreves det at boenheten er av en slik karakter at den i det minste er egnet som permanent bolig for en familie med to voksne og ett barn. En boenhet med areal av primærrom under 40 kvm. kan normalt ikke anses som en familieleilighet. For å kunne anses som en familieleilighet er det også et vilkår at dører mot eventuelle øvrige arealer/boenheter kan låses slik at boenheten kan gjøres utilgjengelig for andre. For øvrig må det foretas en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på om boenheten har de bekvemmeligheter som en familieleilighet vanligvis har, som innlagt bad og toalett, egen kjøkkenløsning og minst ett soverom.

Om vurderingen av grensen mellom familieleilighet og hybel/hybelleilighet, se URD 12. oktober 1994 (Ofoten herredsrett) i Utv. 1994/1243 og LRD 1. oktober 1997 (Frostating) i Utv. 1997/1151.

14.3 Selvstendig hybelleilighet

Hvorvidt en boenhet har karakter av å være selvstendig hybelleilighet kan ha betydning for om den boligeiendommen hvor hybelleiligheten inngår, skal anses som enebolig/tomannsbolig eller som en flermannsbolig, se pkt. 14.4.

En selvstendig hybelleilighet er en boenhet som har egen inngang og eget toalett, se Ot.prp. nr. 42 (1974-75) s. 24. Det kreves imidlertid ikke at boenheten har egen inngang til selve bygningen. Har den felles trappeoppgang eller lignende med de andre boenhetene, er den likevel en selvstendig boenhet dersom det er egen låsbar dør til boenheten. Det er ikke noe krav at hybelleiligheten har eget kjøkken, soverom eller dusjmuligheter. For den utleide delen er det avgjørende hvordan den enkelte boenheten fremtrer etter en objektiv vurdering, se pkt. 14.2. Om et tilfelle hvor to boenheter, hver på 35 kvm, med hver sin inngang og hvert sitt bad ble ansett som uselvstendige hybelleiligheter da de hadde felles toalett, se BFU 33/2010.

14.4 Flermannsbolig mv.

En boligeiendom med tre eller flere familieleiligheter er en flermannsbolig. Det samme gjelder boligeiendom med to familieleiligheter og en selvstendig hybelleilighet. Se Ot.prp. 42 (1974-75) side 24, 2. spalte. Også lokale brukt til næringsformål skal i visse tilfeller telle med ved vurderingen av om en boligeiendom skattemessig skal behandles på lik linje med en flermannsbolig, se LRD 2. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/1727. (Retten kom til at eiendommen tilhørte en boligkategori som inneholdt «tre selvstendige enheter» og at vilkårene for fritaksligning derfor ikke var oppfylt). Se også LRD 4. mars 2015 i Utv. 2015/962. (Saken gjaldt en bygård med egen utleid boenhet i 1. etasje, fire hybler i 2. etasje og hvor eieren benyttet 3. og 4. etasje selv. Eieren måtte gå gjennom fellesarealer i 2. etasje for å komme til sin leilighet og hadde rett til å disponere badet i andre etasje. Eiendommen ble ikke ansett som flermannsbolig.)

14.5 Samme person/husstand bruker flere boenheter

14.5.1 Eierens egen bruk, faktisk bruk legges til grunn

Bruker eierens husstand flere boenheter under ett til egen bolig, skal disse enhetene anses som én boenhet ved vurderingen av om det foreligger en enebolig/tomannsbolig,

flermannsbolig mv. Eksempelvis vil en boligeiendom med tre familieleiligheter, der eieren benytter to av familieleilighetene under ett til egen bolig og den tredje er leid ut, regnes som tomannsbolig. Om når én leietaker benytter to av leilighetene til egen bolig, se nedenfor.

14.5.2 Leietakers bruk, objektiv vurdering av eiendommens beskaffenhet legges til grunn

For utleid del av en boligeiendom er det avgjørende hvordan den enkelte boenheten etter en objektiv vurdering framtrer. For eksempel taper ikke en boenhet karakter av å være familieleilighet selv om flere leietakere deler en leilighet ved at de leier hvert sitt enkeltrom og deler for eksempel kjøkken og stue. Dette innebærer også at hvis to familieleiligheter leies ut til én husstand, regnes de fremdeles som to familieleiligheter. For eksempel anses en bolig som inneholder tre familieleiligheter, hvor eieren bruker en av leilighetene selv og leier ut de to andre til én husstand, fortsatt som en tremannsbolig (flermannsbolig).

14.6 Fritidseiendom

Om hva som anses som fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 6.2.

14.7 Delvis bruk av bolig i eiers ervervsvirksomhet

Om fradrag for bruk av fritakslignet bolig i ervervsvirksomhet, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

14.8 Ikke-bruk

I noen tilfeller kan ikke-bruk likestilles med eierens bruk av boligen. Dette gjelder f.eks. i forbindelse med kjøp eller salg av bolig eller ved utenlandsopphold. Se også LRD 18. desember 1989 (Eidsivating) i Utv. 1990/44. Reglene om fritaksligning kommer til anvendelse når ikke-bruk og eierens eventuelle bruk sammenlagt omfatter minst halvparten av boligen regnet etter utleieverdien. Forutsetningen for fritaksligning er at boligen ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt som utleiebolig.

14.9 Utleieverdi

Med utleieverdi menes en normal utleieverdi for vedkommende leilighet/boligdel på det frie marked til det formålet arealene skal brukes til. Faktisk leieinntekt er veiledende, men det må vurderes om den avviker fra en normal utleieverdi. Dette gjelder for eksempel fordi leieboeren er slektning av eieren, eller fordi leieforholdet er av eldre dato og det ikke er foretatt regulering av leien. Videre kan leieboeren ha betalt innskudd og derfor betaler en lavere månedlig leie.

Utleieverdien skal vurderes ut fra faktisk bruk. En kan derfor ikke ta hensyn til at en leilighet som er brukt til familiebolig kunne vært leid ut til en annen pris som hybler. Vanligvis kan en regne med at boder i kjeller eller på loft ikke påvirker utleieverdien i vesentlig grad.

15 Ligning av fritakslignet bolig

15.1 Formue

Om formuesbeskatning av boliger, se emnet «Bolig – formue».

15.2 Inntekt

15.2.1 Fordel ved eierens egen bruk

Fordel ved eierens bruk av eiendommen som egen bolig eller fritidseiendom er ikke skattepliktig, se sktl. § 7-1.

Skattefritaket gjelder også eierens egen bruk av våningshus på gårdsbruk og egen bruk av leilighet i forretningsbygg. Det samme gjelder bolig og fritidseiendom i utlandet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

15.2.2 Utleieinntekt fra boligeiendom

Utleieinntekt fra fritakslignet bolig er skattefri. Nærmere om vilkårene for fritaksligning, se pkt. 4.

15.2.3 Utleieinntekt fra fritidseiendom

Overstiger leieinntekten av fritakslignet fritidseiendom kr 10 000, skattlegges 85 % av det overskytende beløpet som inntekt, se sktl. § 7-2 annet ledd. Eier skattyter flere fritidseiendommer, gis et fribeløp for hver eiendom. Hvis eiendommen leies ut gjennom et utleiebyrå/bookingfirma som beregner seg provisjon, skal leieinntekten (grunnlaget for beregningen av skattepliktig del) være nettobeløpet etter at provisjonen er fratrukket.

Eies fritidseiendom i sameie, fordeles fribeløpet på kr 10 000 etter sameiernes forholdsmessige eierandel. Hvis fritidseiendommen har flere boenheter og sameierne har eksklusiv bruksrett til hver sin boenhet, skal de ha hvert sitt fribeløp på kr 10 000.

Når fritidseiendommen fritakslignes, gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader og andre løpende kostnader.

Nærmere om vilkårene for fritaksligning, se pkt. 5.

15.3 Kostnader

Kostnader vedrørende fritakslignede boliger er ikke fradragsberettiget.

15.4 Realisasjon av bolig og fritidseiendom

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av bolig og fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon».

15.5 Boligsameie i seksjonert bygg

Eieren av eierseksjon i bolig- eller fritidseiendom (sameie), skattlegges ikke for fordel ved egen bruk av seksjon til bolig eller fritidsformål. Seksjonseieren skattlegges heller ikke for inntekt ved utleie av sin seksjon dersom vilkårene for fritaksligning av seksjonen er oppfylt, se ovenfor.

Eieren skal imidlertid skattlegges for slik eierseksjons andel i sameiets eventuelle skattepliktige formue etter fradrag for gjeld og eventuell skattepliktig inntekt etter fradrag for kostnader. Dette gjelder eksempelvis sameiets utleieinntekter, renteinntekter og gevinst/tap ved realisasjon av sameiets eiendommer. Eierens andel av boligsameiets formue, gjeld, skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader skal som hovedregel innrapporteres på egen blankett (RF-1140) fra boligsameiet.

Om ligning av andelshaverne i boligselskap, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

16 Utleie til arbeidsgiver, eget selskap

16.1 Generelt

Foretas det utbetalinger fra arbeidsgiver til en arbeidstaker som oppgis å være betaling for leie av lokaler i arbeidstakers bolig eller fritidseiendom, må det vurderes om det er et reelt leieforhold. Tilsvarende gjelder hvis utbetalingen skjer fra aksjeselskap til aksjonær eller fra deltakerlignet selskap til deltaker. Foreligger det ikke et reelt leieforhold, kan utbetalingen helt eller delvis bli ansett som en utgiftsgodtgjørelse for bruk av hjemmekontor.

Foreligger det et reelt leieforhold, må det vurderes om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Om hva som anses som reelt leieforhold, se nedenfor. Hvis vederlaget overstiger markedsleien, må det overskytende anses som lønn, utbytte eller utdeling. Denne vurderingen gjelder enten boligen er fritakslignet eller regnskapslignet, eller om den er leid av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren og delvis fremleid til arbeidsgiver/selskapet.

Består det et reelt leieforhold, behandles leien etter reglene for leieinntekt av bolig eller fritidseiendom. Dersom utbetalingen overstiger en reell leieverdi for tilsvarende lokaler på det stedet eiendommen ligger og til den bruk som faktisk utøves, beskattes

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

overskytende del som lønn, utbytte eller utdeling. Se LRD 30. april 1998 (Frostating) i Utv. 1998/884 og LRD 19. mars 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/786 (Heidenreich).

Anses ikke utbetalingen som betaling i et leieforhold, kan den behandles som utgiftsgodtgjørelse, forutsatt at mottakeren har krav på fradrag etter reglene om hjemmekontor. Reglene om hjemmekontor kommer ikke til anvendelse ved utleie til et aksjeselskap hvor mottakeren av leien ikke er arbeidstaker eller ved utleie til deltakerlignet selskap hvor deltakeren ikke er aktiv. Er vilkårene for hjemmekontor oppfylt, skal godtgjørelse overskuddsberegnes etter nettometoden, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.». For en lønnstaker inngår et eventuelt underskudd på godtgjørelsen i minstefradraget.

Foreligger det ikke et reelt leieforhold og vilkårene for hjemmekontor heller ikke er oppfylt, behandles utbetaling fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap fullt ut som lønn eller som utbytte. Tilsvarende utbetaling som deltaker får fra deltakerlignet selskap, må behandles som arbeidsgodtgjørelse, eventuelt som lønn fra et KS, eller som utdeling etter sktl. § 10-42.

16.2 Når foreligger et utleieforhold

For at det skal foreligge et utleieforhold, må lokalene faktisk brukes til arbeidsgiverens/selskapets formål. Dette kan skje ved at:

- arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren bruker de utleide lokalene til å arbeide for arbeidsgiveren/selskapet, enten alene eller sammen med andre, eller til å holde lager for arbeidsgiveren/selskapet, eller
- lokalene brukes av arbeidsgiveren/selskapet uten at arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren utøver noen form for bruk.

16.3 Arbeidstakeren mv. bruker lokalene

I et reelt leieforhold vil leietakeren normalt overta full bruksrett til lokalene, uten at utleieren samtidig kan bruke dem. For at det skal foreligge et reelt leieforhold hvor arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren bruker lokalene, må denne bruken være utøvet på vegne av arbeidsgiveren/selskapet (som er leietaker) og ikke av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren i egenskap av eier av eiendommen.

Følgende momenter kan tale for at det foreligger et reelt leieforhold:

- Det foreligger en skriftlig leieavtale.
- Arbeidsgiveren/selskapet har en eksklusiv disposisjonsrett til lokalene.
- Omfanget av arbeid som utføres for arbeidsgiver/selskapet i lokalene står i forhold til leiekostnadene.
- Lokalene kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til boligformål.
- Lokalene har sanitæranlegg som kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til boligformål.
- Lokalene er laget spesielt for arbeidsgivers/selskapets formål og kan ikke lett ominnredes til boligformål mv.
- Arbeidsgiveren/selskapet eier inventar og driftsmidler i lokalene av betydning, eller bruker lokalene som lager i noe omfang.
- Lokalene brukes av andre som er ansatt hos arbeidsgiveren/selskapet.
- Lokalene brukes til å motta arbeidsgivers/selskapets kunder eller utlevere varer.
- Lokalene er markert utad, f.eks. ved skilt, oppføring i telefonkatalog, oppføring på arbeidsgivers/selskapets brevark eller internettsider.
- Lokalene er i bruk i vanlig arbeidstid og ikke bare ved overtidsarbeid.
- Arbeidsgiveren/selskapet har ikke annet kontor i området.

Listen er ikke uttømmende. Ingen av momentene er avgjørende alene, men må ses i sammenheng med andre momenter. Momentene kan ha forskjellig vekt i forhold til hverandre i ulike tilfeller.

Det vises også til LRD 1. desember 1995 (Agder) i Utv. 1996/16 og URD 2. januar 1996 (Asker og Bærum herredsrett) i Utv. 1996/360.

16.4 Arbeidstakeren mv. bruker ikke lokalene

Disponerer arbeidsgiveren/selskapet lokalene, og arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren (eieren) selv ikke utøver noen form for bruk av dem, må forholdet normalt anses som et reelt leieforhold. Dette kan for eksempel være aktuelt dersom arbeidsgiver/selskapet leier hybel til andre ansatte.

16.5 Hel utleie av bolig eller fritidsbolig

Det kan forekomme at arbeidstaker/aksjonær/deltaker leier ut hele boligen eller fritidsboligen til arbeidsgiver/selskapet, for hele eller deler av året. Ved utleie deler av året, kan vilkårene for fritaksligning fortsatt være oppfylt. Også i disse tilfellene må det vurderes om det foreligger et reelt leieforhold. Om fritaksligning ved utleie av egen bolig, se pkt. 4. Om beskatning av utleieinntekt fra egen fritidsbolig, se pkt. 15.2.3.

16.6 Utleie av garasje

Leier arbeidsgiveren/selskapet garasje av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til bil som vedkommende disponerer privat, anses det ikke som et leieforhold med eksklusiv bruksrett, og leien behandles som lønn/utbytte/utdeling/arbeidsgodtgjørelse. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver/selskapet dekker kostnadene til garasjeleie. Se for øvrig emnet «Bolig – garasje».

17 Utleie til personlig nærstående

Kreves det fradrag for utbetalinger til samboer eller andre nærstående som hevdes å være vederlag for bruk av den nærståendes bolig eller fritidseiendom i inntektsgivende aktivitet, må det vurderes om det er et reelt leieforhold og om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Utbetalinger som helt eller delvis ikke anses som vederlag for leie, vil kunne anses som gave.

Tilsvarende vurdering må foretas hvor utbetalingen til samboeren/den nærstående kommer fra den annens arbeidsgiver eller eget aksjeselskap. Slik utbetaling kan etter omstendighetene anses som lønn/utbytte til arbeidstakeren/aksjonæren og gave fra arbeidstakeren/aksjonæren til samboeren. For deltaker i et ANS/DA må slik utbetaling anses som enten arbeidsgodtgjørelse eller utdeling etter sktl. 10-42.

En ektefelle kan ikke kreve fradrag for beregnet leie ved bruk av den andre ektefellens bolig i inntektsgivende aktivitet. Eventuelt fradrag kan imidlertid gis etter reglene for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor), se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

Fra og med 2015 kan et deltakerlignet selskap hvor bare ektefellene er deltakere, være leietaker med skattemessig virkning i bygning som tilhører den ene eller begge ektefellene. Nærmere om vilkårene for å anse en slik virksomhet som et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

18 Fradrag

18.1 Hovedregel

For år hvor boligen fritakslignes, gis det ikke fradrag for boligens driftskostnader, herunder eventuell festeavgift, se likevel nedenfor om diverse unntak. Om fradrag for faktiske vedlikeholdskostnader ved overgang fra fritaksligning til regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

18.2 Våningshus på gårdsbruk

Våningshus på gårdsbruk omfattes av reglene om fritaksligning, se sktl. kap. 7 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 3 og kap. 20. Dette innebærer at det må trekkes en grense mellom ikke-fradragsberettigede kostnader som er pådratt i forbindelse med fritakslignet våningshus med tjenende bygninger og fradragsberettigede kostnader som er pådratt i tilknytning til gårdsbruket for øvrig. Fordelingen av kostnadene må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

Om fradrag for kostnader hos kåryter til bolig for kårmottaker der kårleiligheten er en del av våningshuset, se emnet «Føderåd».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

18.3 Gjeldsrenter

Renter av gjeld kommer til fradrag etter vanlige regler.

18.4 Hjemmekontor

Om fradrag ved bruk av fritakslignet bolig i eget erverv, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

18.5 Seksjonert bygning

Eier av fritakslignet eierseksjon i boligsameie gis fradrag for eierseksjonens andel av sameiets eventuelle fradragsberettigede kostnader som ikke er kostnader tilknyttet den fritakslignede eierseksjonen. Slike kostnader kan f.eks. være tap ved realisasjon av sameiets eiendommer og rentekostnader. Sameiers andeler av boligsameiets ligningsmessige inntekter, kostnader, formue og gjeld skal som hovedregel innrapporteres på egen blankett (RF-1140) fra boligsameiet.

18.6 Bolig, vederlagsfri bruk av andre enn eieren

Om fradrag for eieren i forbindelse med vederlagsfri bruk av andre enn eieren, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 5.

19 Flere kommuner

Eventuell leieinntekt ved utleie av fritidseiendom er skattepliktig i eiendomskommunen, såfremt eieren ikke er et aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 3-3, jf. § 3-2.

Fradrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen, med mindre hjemmekontoret knytter seg til stedbunden virksomhetsinntekt i annen kommune, se sktl. § 3-1 første ledd.

Bolig – garasje

– *Sktl. kap. 7.*

1 Garasje som ligger på samme tomt som fritakslignet bolig

Garasje som ligger på samme tomt som fritakslignet bolig, behandles etter reglene for boligeiendommer i sktl. kap. 7, når den anses å ha en tjenende funksjon til boligen. Dette gjelder også frittliggende garasje som ikke er avskrivbar, hvis denne har tjenende funksjon til boligen. Den samlede faktiske bruken av garasjen kan endre garasjens karakter og ha avgjørende betydning for om garasjen kan regnes for å ha en tjenende funksjon til boligen. Se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.3 og HRD 27. august 2010 i Utv. 2010/1277. Overgang fra egen bruk av garasjen til utleie til garasjeformål vil i utgangspunktet ikke medføre at den tjenende funksjon opphører. Ombygging av en garasje til varig utleiebolig medfører derimot at den tjenende funksjonen opphører. Garasjen vil da ikke lenger omfattes av skattefritaket i sktl. § 7-2. Om garasje som leies ut til andre formål, se URD 14. desember 1984 (Ytre Follo herredsrett) i Utv. 1985/382. (Garasje som ble ombygget til kontorlokaler hadde etter ombyggingen ikke bruksmessig tilknytning til bolighuset.)

Garasje til bil som utelukkende brukes i yrket, følger normalt reglene for hjemmekontor, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.». Om garasje til lastebil mv., se pkt. 5.1.

2 Garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig

Garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig, lignes også direkte. Når garasjen brukes av eieren til privatbil eller til yrkesbil/arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, er fordelen ved egen bruk skattefri etter reglene om skattefritak for egen bruk av bolig. Kostnadene vedrørende garasje vil da ikke være fradragsberettiget for den delen som gjelder skattefri egen bruk. Kostnadene er likevel fradragsberettiget når bilen utelukkende brukes i yrket.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Leies garasjen ut, skal den faktiske leien inntektsføres. Skattyteren skal da ha fradrag for kostnader som ikke gjelder eierens egen bruk som garasje.

3 Garasje i avskrivbar bygning

Garasje som inngår i ikke-seksjonert avskrivbar bygning skal regnskapslignes, se emnet «Bolig – regnskapsligning». Når garasjen brukes av eieren til privatbil, yrkesbil eller arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, er fordelen ved egen bruk skattefri, se ovenfor. Kostnadene vedrørende egen privat bruk av garasjen vil ikke være fradragsberettiget.

4 Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv.

Selveid enkeltstående garasje som ligger på særskilt matrikulert tomt, behandles som en del av boligen dersom den nyttes i tilknytning til boligen og følger denne ved salg. Det samme gjelder andel i rekkegarasje som eies i sameie, når sameiet deltakerlignes etter bruttometoden. Videre gjelder det for eierandel i garasje i seksjonert boligbygg. I andre tilfeller lignes den direkte, se ovenfor.

5 Avskrivning

5.1 Generelt

Skattyteren kan ikke kreve avskrivning på garasje som behandles etter reglene for boligeiendommer i sktl. kap. 7, selv om garasjen er frittliggende. Dette gjelder også garasje på særskilt matrikulert eiendom og rekkegarasje hvor garasjen er nyttet i tilknytning til boligen og følger denne ved salg. Frittliggende garasjer som hovedsakelig brukes til lastebiler eller lignende spesialgarasjer, er avskrivbare. Dette gjelder selv om de også har en tjenende funksjon til eierens egen bolig.

5.2 Garasje i kombinert bygg som ikke er seksjonert

Garasje i ikke-seksjonert kombinert bygg som brukes privat av eieren i forbindelse med boligbruken, følger reglene for egen boligdel i avskrivbart bygg, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.2 og emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel», pkt. 4.3.

5.3 Garasje i seksjonert bygning

Eier av boligseksjon i seksjonert bygning har ikke krav på avskrivning av den forholdsmessige del av verdien av eiendommens garasjeanlegg som tilligger boligseksjonen, uansett om de øvrige seksjoner er avskrivbare i bygget. Dette gjelder også i tilfelle hvor garasjeanlegget utgjør egen seksjon.

6 Realisasjon

Garasje i tilknytning til boligeiendom og som realiseres sammen med boligen, følger samme regler for skatteplikt av eventuell gevinst som boligeiendommen, enten garasjen er inkorporert i boligen, frittliggende på samme eiendom eller står på særskilt matrikulert eiendom. Separat salg av garasje som har vært ansett som tjenende bygning etter reglene om fritaksligning i minst ett av de to siste årene før realisasjon, vil følge samme regler for skatteplikt av eventuell gevinst som den tilknyttede boligeiendommen. Se emnet «Bolig – realisasjon».

Er garasjen avskrivbar eller skal den direktelignes fordi den ikke lenger har en tjenende funksjon, behandles den ikke etter reglene for boligeiendom. Dette gjelder også arrondert tomt til garasjen.

Garasje tilknyttet egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, følger reglene for bolig.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Garasjeleie fra arbeidsgiveren

Betaler arbeidsgiveren lønnstakeren leie for garasje til bil som lønnstakeren disponerer privat, anses leien som lønn. Det anses ikke å foreligge noe leieforhold mellom arbeidsgiver og arbeidstaker. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver dekker kostnadene til garasjeleie.

Betaler selskapet garasjeleie for aksjonær som arbeider i selskapet, kan partene velge å behandle godtgjørelsen som utbytte. Om valgadgangen, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.5.1.

Bolig – hjemmekontor mv.

– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-26.*

1 Betingelsene for fradrag

Kostnader til hjemmekontor som fyller betingelsene nedenfor, er fradragsberettiget.

Med hjemmekontor menes eget/egne rom i hjemmet som utelukkende benyttes i eierens/ektefellens inntektserverv, f.eks. arbeidsrom i lønnet erverv, legekontor, frisørsalong, lager, familiebarnehage mv. Kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og f.eks. stue eller soverom, kommer ikke under reglene for hjemmekontor. Slik kombinert bruk gir ikke rett til fradrag.

For eieren gjelder ikke reglene om hjemmekontor for rom som er utleid, enten de benyttes til leietakerens ervervsvirksomhet, eller til boligformål, se emnene «Bolig – regnskapsligning» og «Bolig – fritaksligning». Om grensen mellom godtgjørelse for hjemmekontor og utleie av rom, se emnet «Bolig – fritaksligning».

Utleie av rom i fritakslignet bolig hvor utleieinntekten er virksomhetsinntekt for eieren, faller inn under reglene om egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor). Dette kan for eksempel gjelde gårdsturisme og såkalt grønn omsorg hvor deler av et fritakslignet våningshus brukes til innlosjering.

Reglene om hjemmekontor gjelder ikke for en samboer (meldepliktige og ikke-meldepliktige) der den andre samboeren eier boligen. Om leie av rom i samboers bolig, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 17.

2 Beregning av fradraget

2.1 Hjemmekontor mv. i fritakslignet bolig

2.1.1 Standardfradrag

I de tilfeller skattyter har hjemmekontor i fritakslignet bolig, herunder andelshavers leilighet i boligselskap, gis et standardfradrag med kr 1 700 for hjemmekontor mv., jf. takseringsreglene § 1-3-26 første ledd. Fradraget skal ikke reduseres selv om skattyter har bodd i huset en del av året eller kun brukt hjemmekontoret en del av året.

2.1.2 Fradrag for faktiske kostnader

Istedenfor standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen (hjemmekontor mv.), jf. takseringsreglene § 1-3-26 annet ledd. Kostnadene må sannsynliggjøres, herunder må det sannsynliggjøres at de faktiske kostnadene som det kreves fradrag for, kun refererer seg til hjemmekontoret og ikke gjelder boligdelen av huset. Kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen, som for eksempel kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter, fordeles i forhold til leieverdien for boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontor mv.). Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen fordeles forholdsmessig ut fra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen. Det gis ikke fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Hjemmekontor i egen regnskapslignet bolig

Har skattyteren hjemmekontor i egen bolig i regnskapslignet bygning, gis fradrag for kostnader etter de vanlige reglene for bygninger som regnskapslignes, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3.

2.3 Hjemmekontor i leid bolig

Kreves fradrag for faktisk påløpte kostnader ved å holde hjemmekontor i leid bolig, må samlede kostnader til husleie mv. fordeles skjønnsmessig på henholdsvis boligdelen og hjemmekontoret. Fordelingen foretas forholdsmessig ut fra leieverdien. Er bare fordelingen av arealene oppgitt, kan denne legges til grunn. Det kan ikke gis fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom.

3 Minstefradrag

Fradraget inngår i minstefradraget når bruken er knyttet til erverv av lønnsinntekt, jf. sktl. § 6-30 første ledd og takseringsreglene § 1-3-26 tredje ledd.

4 Godtgjørelse for hjemmekontor

Dersom arbeidsgiveren betaler skattyter for bruk av et hjemmekontor, må det vurderes hvorvidt dette er leieinntekt for skattyteren eller en utgiftsgodtgjørelse. Nærmere om avgrensningen mellom leieforhold og utgiftsgodtgjørelse, se emnet «Bolig – fritaksligning».

Utgiftsgodtgjørelser skal overskuddsberegnes etter nettometoden, hvor det gis fradrag etter reglene for hjemmekontor, såfremt vilkårene for dette er oppfylt.

5 Stedet for fradrag

Fradrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen dersom kostnadene ikke knytter seg til stedbundet inntekt i annen kommune.

6 Realisasjon

Bruk av en del av en bolig som hjemmekontor i egen virksomhet, anses ikke som bruk som "egen bolig" i forhold til sktl. § 9-3 annet ledd om skattefritak for gevinst ved realisasjon av egen bolig. Hvis botidskravet ikke er oppfylt for hjemmekontoret, vil en forholdsmessig del av gevinsten være skattepliktig, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 8.5.1. Tas hjemmekontoret i bruk som egen bolig, opparbeides brukstid fra tidspunktet for bruksendringen, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 9.5.3.

Bolig – realisasjon

- *Sktl. § 5-1 annet ledd, § 9-3 annet til fjerde ledd og åttende ledd, § 9-4, § 9-5, § 9-7 og § 9-8.*
- *FSFIN § 9-8.*
- *FSSD § 9-5.*

1 Generelt

1.1 Fremgangsmåten ved vurdering av skatteplikt

Er en boligeiendom realisert, må det først undersøkes om hele eller deler av gevinsten er skattefri etter reglene om eier-/botid i sktl. § 9-3.

Kan fritaksbestemmelsen brukes, må det vurderes om hele eller deler av gevinsten likevel blir skattepliktig etter reglene om tomtesalg, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd.

1.2 Hovedregel

Gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom er i utgangspunktet skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 annet ledd.

Reglene gjelder også for bolig- og fritidseiendommer i utlandet.

1.3 Skattefritak for gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom

1.3.1 Generelt

Det er etter sktl. § 9-3 omfattende fritak for skatteplikt for gevinst ved realisasjon av bolig og fritidseiendom, helt eller delvis, på grunnlag av eiertid og botid/brukstid, se nedenfor.

Skattefritaket for bolig er i utgangspunktet knyttet til den ene boligen som har vært skattyterens faste bopel. Skattefritaket omfatter også pendlerbolig (sekundærbolig), se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754. Det samme gjelder tidligere felles bolig som realiseres etter separasjon eller skilsmisse og etter samlivsbrudd for tidligere samboere som har eller har hatt felles barn, se sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b. Tilsvarende omfattes sekundærbolig for reineiere. Om hva som er sekundærbolig for reineiere, se emnet «Reindrift», pkt. 7.5.

For fritidseiendom kan skattefritaket gjelde for flere eiendommer samtidig.

Om oppregulering av inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

1.3.2 Begrensning i skattefritak, generelt om oppdeling av eiendom

Reglene om skattefritak gjelder kun boligeiendom/fritidseiendom med naturlig arrondert tomt. I visse tilfeller gjelder derfor ikke reglene om skattefritak for hele den realiserte eiendommen, men bare for den delen av eiendommen som skal anses som boligeiendom eller fritidseiendom. Det kan da bli nødvendig å behandle en realisasjon etter forskjellige regelsett, som om det var realisasjon av to atskilte eiendommer. I slike tilfeller må både vederlag og inngangsverdi fordeles.

1.3.3 Begrensning i skattefritak, stort grunnareal

Har eiendommen et større grunnareal enn det som kan anses som en naturlig arrondert tomt til boligen eller fritidsboligen, skal bare boligen mv. med naturlig arrondert tomt behandles etter reglene for realisasjon av bolig og fritidseiendom. Se nærmere om dette i emnet «Tomt».

Overskytende areal omfattes ikke av reglene om realisasjon av bolig- og fritidseiendom. Gevinst knyttet til dette arealet er i utgangspunktet skattepliktig etter hovedregelen om gevinst ved realisasjon i sktl. § 5-1 annet ledd, uavhengig av hvilken pris som er gitt for arealet, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). (Det ble lagt til grunn at en omfattende utparsellering, noe som også var planlagt fra kjøperens side, her ville være økonomisk sett gunstig for selgeren.) Gevinst ved realisasjon av slike eiendommer kan imidlertid helt eller delvis være skattefri etter reglene om realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendom til arveberettiget. Om realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

Selv om gevinsten knyttet til det overskytende arealet som nevnt ovenfor i utgangspunktet ikke skal anses skattefri etter reglene om eier- og botid/brukstid i sktl. § 9-3, vil verdien på selve boligen/fritidsboligen i noen tilfeller være betydelig påvirket av rettigheter som følger eiendommen, men som utøves på den delen av eiendommen som ikke anses som naturlig arrondert tomt. Dette kan for eksempel være jakt- og fiskerett. Bygningene på eiendommen vil i noen tilfeller være en forutsetning for utøvelse av disse rettighetene, og verdiene av bygningene vil dermed være påvirket av muligheten til å utnytte rettighetene. Når verdien av rettigheter som utøves på den øvrige delen av eiendommen er knyttet til bygningene på denne måten, må det ved fordelingen av vederlaget tas hensyn til hvilken betydning bygningene har for verdien av rettighetene, se LRD (Agder) 26. januar 2009 i Utv. 2009/258.

1.3.4 Begrensning i skattefritak, flere frittstående bygninger

Står det flere frittstående bygninger på den realiserte eiendommen, må det vurderes separat for hver bygning om den har tilstrekkelig tilknytning til boligen (som tjenende bygning) og dermed omfattes av reglene om realisasjon av boligeiendom, se pkt. 8.4.

1.3.5 Begrensning i skattefritak, seksjonert eiendom

Er det realisert flere seksjoner under ett, skal i utgangspunktet hver seksjon bedømmes for seg. Dette gjelder selv om seksjonene ligger i samme bygning. Se for øvrig pkt. 7.

1.3.6 Begrensning i skattefritak, tomtesalg

Selv om hele eiendommen anses som bolig/fritidseiendom og gevinsten i utgangspunktet er fritatt for skatt etter reglene om eier/botid, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtesalg i sktl. § 9-3 åttende ledd, se HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264) og emnet «Tomt».

1.4 Tap

Tap ved realisasjon av bolig og/eller fritidseiendom er bare fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig, jf. sktl. § 9-4 første ledd. Dermed er tap heller ikke fradragsberettiget når kravet til botid er oppfylt ved ikke-bruk (brukshindring), se pkt. 9.3.

1.5 Hva reglene omfatter

1.5.1 Boligens art

Sktl. § 9-3 annet, tredje og fjerde ledd om skattefritak for gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom gjelder ved realisasjon av

- frittliggende boliger, rekkehus mv.,
- hytte mv,
- andelsleilighet/aksjeleilighet (andel/aksje med tilhørende borett i borettslag eller boligaksjeselskap),
- obligasjonsleilighet (obligasjon med tilhørende borett),
- egen boligdel i ikke-seksjonert avskrivbart bygg,
- boligseksjon i seksjonert bygg,
- eierleilighet, dvs. ideell andel i boligeiendom med tilhørende eksklusiv bruksrett til leilighet som samsvarer med eierandelen,
- våningshus på gårdsbruk med naturlig arrondert tomt

Det må avgjøres etter en helhetsvurdering om en eiendom fremstår som boligeiendom, fritidseiendom eller annen eiendom. Ved vurderingen har bruken av eiendommen vesentlig betydning.

Realisasjon av livsvarig leierett til bolig hvor leieretten ikke er knyttet til en andel eller en obligasjon, omfattes ikke av skattefritaksregelen i sktl. § 9-3. Skatteplikten følger da av hovedregelen i sktl. § 5-1 annet ledd.

1.5.2 Eier

Om hvem som skal anses som eier av boligen, fritidseiendommen mv., se emnet «Eierbegrepet».

1.5.3 Realisasjon

Om hva som regnes som realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

1.5.4 Konkurs i boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap)

Ved konkurs i boligselskap vil utfallet av bobehandlingen avgjøre om andelen skal anses å være realisert eller ikke, se SKD 27. september 1993 i Utv. 1994 side 777. For at andelene i boligselskapet skal kunne anses å være realisert, må bobehandlingen ha ført til at borettsandelene har gått tapt. Realisasjon foreligger ikke så lenge andelen består. Dette vil være tilfelle hvis bobehandlingen

- resulterer i at boet tilbakeleveres til skyldneren, jf. konkursloven § 136, eller
- ender i en tvangsakkord, jf. konkursloven § 125.

Andelen anses tapt når konkursbehandlingen får sin endelige avslutning ved

- sluttutlodning etter konkursloven § 128, eller
- at bobehandlingen innstilles fordi boets midler ikke kan dekke omkostningene, jf. konkursloven § 135.

Andelene anses i disse tilfellene å være realisert på det tidspunktet avgjørelsen om sluttutlodning eller kjennelsen om innstilling er rettskraftig.

2 Bolig- og fritidseiendom ikke bebodd av eieren

2.1 Hovedregel

I utgangspunktet er gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom skattepliktig når eierne ikke har brukt eiendommen som egen bolig- eller fritidseiendom i løpet av eiertiden, jf. sktl. § 5-1 annet ledd.

I disse tilfellene er tap fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

2.2 Unntak

Har skattyter ervervet en bolig til bruk som fast bolig, men har vært forhindret fra å ta den i bruk, kan han i visse tilfeller behandles som om han hadde brukt boligen i det tidsrommet brukshindringen varer, se sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b. Disse reglene er nærmere beskrevet i pkt. 9.3. Reglene om brukshindring gjelder ikke for fritidsboliger.

3 Eiendom brukt som egen bolig

3.1 Ikke-seksjonert boligeiendom

3.1.1 Full skattefrihet

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom er i følge sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b fullt ut skattefri hvis skattyter har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted/avtales. Nærmere om krav til eier- og botid, se pkt. 3.3.

Etter sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav a er hele gevinsten også skattefri når

- selgeren har brukt minst halvparten av boligeiendommen, regnet etter utleieverdien, som egen bolig
- eventuell utleie av den øvrige delen har vært til boligformål
- kravene nedenfor til eier- og brukstid er oppfylt, og
- ingen del av eiendommen er brukt i virksomhet, verken av eier eller leietaker.

Dette innebærer at hele gevinsten ved realisasjon av en to- eller flermannsbolig vil være skattefri hvis eieren i minst ett av de siste to årene før realisasjonen finner sted har brukt minst halvparten av hele eiendommen som egen bolig, regnet etter leieverdi, og ingen del er brukt i virksomhet.

En boligeiendom som er delvis utleid, anses ikke som brukt i virksomhet selv om en leietaker fremleier leiligheten som ledd i egen virksomhet når fremleien av leilighetene er til boligformål.

3.1.2 Delvis skattefrihet

Har mindre enn halvparten av boligen, beregnet etter utleieverdien, vært benyttet som egen bolig, er det skattefrihet for den delen av gevinsten som etter en skjønnsmessig fordeling (basert på utleieverdien) faller på selgerens boligdel, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Forutsetningen er at kravene til eier- og botid er oppfylt for denne delen.

Har en del av boligen vært brukt i virksomhet i minst ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted, enten av eieren eller leietakeren, gjelder skattefritaket bare for den delen av gevinsten som faller på selgerens boligdel, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder også hvor skattyteren har brukt mer enn halvparten av eiendommen, beregnet etter utleieverdien, som egen bolig.

3.2 Avskrivbar bygning

Ved realisasjon av en hel avskrivbar bygning hvor en del som skattyter benytter som egen bolig er holdt utenfor saldo på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd, skal den delen av gevinsten som faller på egen boligdel eksklusiv tomt, behandles etter reglene om realisasjon av boligeiendom, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.3 Krav til eier- og botid

Gevinst ved realisasjon av egen bolig er skattefri hvis kravene til eier- og botid er oppfylt.

Kravene til eiertid er oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales

– mer enn ett år etter at boligen ble ervervet, og
– mer enn ett år etter at den ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Kravene til botid er oppfylt når eieren har brukt eiendommen til egen bolig minst ett år i løpet av de siste to årene før realisasjonen. Ikke-bruk kan i visse tilfeller likestilles med botid, se pkt. 9.3.

Dersom vilkårene for skattefrihet etter loven ikke er oppfylt, er gevinsten skattepliktig.

Om beregning av eier- og botid, se pkt. 9.

3.4 Tap

Tap ved realisasjon av bolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig. Dette gjelder f.eks. også i forhold til reglene om brukshindring og godskriving av botid ved separasjon og skilsmisse. Om et tilfelle hvor bolig ble realisert med tap etter samlivsbrudd, se HRD i Utv. 1996/530 (Rt. 1996/516)

4 Pendlerbolig (sekundærbolig)

En pendlerbolig (sekundærbolig) er en bolig hvor skattyteren ikke har sin faste bopel (hjem), men hvor han bor av hensyn til sitt arbeid. For at en bolig skal regnes som pendlerbolig, må skattyter oppfylle vilkårene for å få fradrag for merkostnader ved å ha arbeidsopphold utenfor hjemmet i vedkommende bolig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Etter ligningspraksis er gevinst på den delen av boligen som eieren bruker som pendlerbolig skattefri når de øvrige vilkårene for skattefritak for bolig i § 9-3 annet ledd, jf. tredje ledd, er oppfylt (ett års eier- og botid).

Har en del av boligen vært leid ut mer enn ett av de to siste årene forut for realisasjonstidspunktet, begrenses skattefritaket til den forholdsmessige delen som skattyter i dette tidsrommet har brukt som pendlerbolig, regnet etter utleieverdi. Dette gjelder også om mindre enn halvparten av boligen har vært leid ut.

Om skattemessig behandling når bruken av pendlerbolig også omfatter fritidsformål, se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

5 Bolig på studiestedet

Eier en student bolig som benyttes som egen bolig under studieoppholdet, følges i utgangspunktet de alminnelige reglene for realisasjon av egen bolig. Om beregning av botid, se pkt. 9.2.9.

6 Fritidseiendom

6.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av fritidseiendom er skattefri hvis kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. sktl. § 9-3 fjerde ledd:

Kravene til eiertid er oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales

– mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble ervervet, og
– mer enn fem år etter at den ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Kravene til brukstid er oppfylt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen avtales eller finner sted.

Dersom vilkårene for skattefrihet ikke er oppfylt, er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig.

Har eiendommen større areal enn det som er naturlig arrondert tomt for bygninger brukt til fritidsformål, kan gevinsten knyttet til det overskytende arealet likevel være helt eller delvis skattefri etter reglene om realisasjon av jord- og eller skogbrukseiendom til arveberettiget, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

Om beregning av eier- og brukstid, se pkt. 9.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.2 Hva anses som fritidseiendom

6.2.1 Generelt

Med fritidseiendom forstås en fast eiendom med bygning, som hovedsakelig brukes til fritidsformål av eieren og/eller av andre. Brukes eiendommen også til andre formål av eieren og/eller av andre, kan det lett medføre at eiendommen mister sin karakter av å være fritidseiendom, se nedenfor. Skattefritaket kan omfatte flere fritidseiendommer. Skattereglene for fritidseiendommer får bare anvendelse så lenge eiendommen ikke i samme periode benyttes som skattyters faste bolig eller som pendlerbolig.

Typiske fritidseiendommer er hytter og landsteder, herunder våningshus med naturlig arrondert tomt på nedlagte gårdsbruk. Annen type eiendom som for eksempel en ordinær enebolig eller en byleilighet, kan etter omstendighetene være fritidseiendom dersom skattyter faktisk bruker eiendommen til fritidsformål. Derimot vil et naust, som ikke er innredet for overnatting, og som ikke har en tjenende funksjon for en fritidsbolig, falle utenfor reglene om fritidseiendom.

Om realisasjon etter bruksendring, se pkt. 9.5.

Om forholdet mellom fritidsbolig og pendlerbolig (sekundærbolig), se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

6.2.2 Midlertidig bruk til annet formål

Brukes eiendommen til annet enn fritidsformål deler av året, er det avgjørende om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som fritidsbolig. Leies eiendommen ut som fast bolig, eller brukes den til andre formål deler av året, mister den lett preg av å være fritidsbolig, se URD 2. mars 1989 (Nord-Hedmark herredsrett) i Utv. 1989/391. Dette gjelder spesielt hvis den øvrige bruken er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt er, se Ot.prp. nr. 4 (1986-87) side 27.

Mer sporadisk utleie har ikke betydning så lenge eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger og ikke har fått karakter av å være utleiehytte.

Om et tilfelle hvor eiendom ble utleid til fast bolig i 9 måneder, men både før og etter ble brukt som fritidsbolig av eierne i tillegg til at den skulle utleies til fritidsbruk ca. 2 måneder i året, se BFU 18/2010. (Brukstiden som fritidsbolig både før og etter perioden med utleie til fast bolig kunne anses som brukstid i forhold til 5-årsregelen i sktl. § 9-3 fjerde ledd.)

6.2.3 Samtidig bruk av en del av boligen som fast bolig og en del som fritidsbolig

Hvis en del av en eiendom leies ut til fast bolig og en annen del brukes av eieren til fritidsformål, vil utleien til fast bolig lett medføre at boligen mister sitt preg av å være egen fritidsbolig, se Ot.prp. nr. 4 (1986-87) side 27. Dette gjelder selv om den delen som brukes til fritidsformål er større enn den del som brukes som fast bolig, da bruk som fast bolig vanligvis vil være mer intens enn bruken som fritidsbolig. Se BFU 11/2005 (Til tross for at utleiedelen utgjorde en mindre del av eiendommen, kom SKD til at bruken som fast bolig av leietaker var mer intens enn fritidsbruken. Dette medførte at eiendommen etter en helhetsvurdering ikke fremsto som fritidseiendom etter sktl. § 9-3 fjerde ledd.) Se også BFU 40/2008. (Den ene leiligheten i en tomannsbolig ble brukt som fritidseiendom av eierne mens den andre ble brukt som fast bolig av leietaker. SKD kom til at eiendommen ikke framsto som fritidseiendom så lenge leietakere hadde fast bolig i eiendommen.)

Utleie av en hybel/hybelleilighet medfører ikke uten videre at eiendommen mister karakter av å være fritidsbolig, se f.eks. BFU 6/2012. (Eiendommen ville ikke miste sitt preg av å være fritidseiendom selv om det ble leid ut en hybelleilighet som utgjorde ca. 14 % av boligens totale areal og 19 % av utleieverdien).

6.2.4 Ulik bruk av hele eiendommen av forskjellige eiere/rettighetshavere

Eies en eiendom av flere og noen bruker den som fast bolig mens andre bruker den som fritidsbolig, vil bruken som fast bolig lett føre til at eiendommen mister sin karakter av å være fritidsbolig, også for de sameierne som bruker den til fritidsformål, se BFU 27/2011. (Moren hadde tatt i bruk eiendommen som egen bolig mer enn ett år

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

før eiendommen skulle selges, mens døtrene hadde brukt eiendommen som fritidsbolig i mer enn fem av de siste årene før moren tok i bruk eiendommen som egen bolig. Døtrene kunne selge med skattefri gevinst etter reglene om fritidseiendom, men bruks-tid som fritidsbolig for døtrene opphørte på det tidspunktet moren tok i bruk eiendom-men som egen bolig.)

Se også BFU 6/2012. (Foreldrene hadde livsvarig borett i en eiendom som var over-dratt til barna. Barna brukte eiendommen som fritidseiendom både mens foreldrene bodde der og senere. Eiendommen kunne først anses som fritidsbolig for barna fra det tidspunktet foreldrene ikke lenger brukte boligen som fast bolig.)

6.2.5 Eiendommens beliggenhet

I begrepet fritidseiendom ligger det ingen avgjørende begrensninger i forhold til type bygning eller plassering av den. Derfor kan også en blokkleilighet som ligger i en by være fritidseiendom for eieren. Motsatt kan en hytte som ligger på fjellet etter omsten-dighetene være skattyterens faste bolig. Det stilles i praksis strengere krav til sannsyn-liggjøring av fritidsbruk for eiendommer som ikke framstår som typiske fritidseiendom-mer, som for eksempel hytter. For byleiligheter eller andre boligeiendommer i ordinære boligområder er fritidsbruk mindre typisk, og for slike eiendommer må skattyter kunne sannsynliggjøre en bruk som er knyttet til vesentlig fritidspregede opphold og gjøremål, herunder kontakt og tilsyn med familie, se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754. Særlig hvis boligeiendommen er verdifull, kan det være nærliggende å anta at den er anskaffet med kapitalplassering som formål. Skattyter må da sannsynliggjøre at kravene til bruks-måte og brukshyppighet er oppfylt. Også beliggenhet i forhold til fast bolig eller pend-lerbolig kan være av betydning ved vurderingen av om boligen er å anse som en fritids-eiendom. Om byleilighet som ble ansett som fritidseiendom, se LRD 3. oktober 2006 (Gulating) i Utv. 2006/1275. Om et tilfelle hvor boligeiendom i et etablert boligstrøk ikke ble ansett som fritidseiendom for eieren, se LRD 23. februar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/603.

Eies en eiendom i sameie, kan spørsmålet om det foreligger en fritidseiendom stille seg forskjellig for de enkelte sameierne, se BFU 32/2010.

6.2.6 Fritidsbruk

Fritidsbruk omfatter bruk til annet formål enn inntektsgivende aktivitet. Den vanligste fritidsbruken er ferie, men fritidsbruk omfatter også formål som ikke-inntektsgivende hobbyaktivitet, kontakt og tilsyn med familie mv.

Om et tilfelle der en større enebolig beliggende i et bynært strøk med både helårsbo-liger og fritidsboliger ble ansett som fritidsbolig, og hvor gevinst ble skattefri etter sktl. § 9-3 fjerde ledd, se URD. 16. februar 2012 (Oslo tingrett) i Utv. 2012/463 (Boligen ble av eieren brukt ved samvær med sønnen så lenge samværsordningen besto. I tillegg ble boligen benyttet som base for fritidsaktiviteter og båtsport av både skattyter og søn-nen. Retten la til grunn at det ikke kunne legges avgjørende vekt på det forhold at skat-tyter i årene før salget hadde vært registrert bosatt på eiendommen og at eiendommen derfor på uriktig grunnlag hadde vært prosentlignet som skattyters faste bolig. Skattyter solgte samme år en annen bolig som faktisk hadde vært hans faste bopel, og hvor han fikk skattefritak for gevinst etter bestemmelsen i sktl. § 9-3 annet ledd om eier- og botid ved realisasjon av egen bolig).

6.3 Tap

Tap ved realisasjon av fritidsbolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

7 Seksjonert eiendom

7.1 Generelt

Er eiendommen seksjonert, behandles i utgangspunktet hver seksjon selvstendig etter reglene ovenfor. Dette gjelder selv om skattyteren eier alle seksjonene i eiendommen og selger dem under ett. Bruker skattyter to seksjonerte leiligheter som egen bolig, må

leilighetene være fysisk slått sammen for å anses som en integrert boenhet. Om botid, se pkt. 9.2.10. For øvrig gjelder reglene om bygninger med tjenende funksjon tilsvarende for seksjonene. Nærmere om tjenende funksjon, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.

7.2 Tidspunktet for seksjonering

Et bygg anses seksjonert når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst, se lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner. Ligningsmyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og om hva hver seksjon omfatter.

8 Diverse spørsmål sortert alfabetisk

8.1 Andels-/aksjeleilighet

Med andel/aksje i boligselskap forstås andel/aksje med tilhørende borett i borettslag eller boligaksjeselskap. Reglene om realisasjon av bolig og fritidseiendom gjelder ved realisasjon av slik andel.

8.2 Bruttolignet sameie

Eier selgeren en ideell andel av eiendom i et bruttolignet sameie, regnes hans boligdel ut fra forholdsmessig eierandel, regnet etter leieverdien. Sameierne må oppfylle vilkåret til botid/brukstid hver for seg.

Eier skattyteren f.eks. en ideell andel på 45 % og bor i 25 % av en eiendom, regnet etter leieverdien, anses han for å bo i 25/45-deler av sin eierandel, med andre ord mer enn halvparten. Er bygget bare brukt til boligformål, kan sameieren få fullt skattefritak etter reglene om eier- og botid, dersom han bor i minst halvparten av sin andel av bygningen. Dersom skattyter bebor under halvparten av sin eierandel, eller bygget også er brukt til virksomhet eller forretningsforetak, får han bare fritak for den delen av gevinsten som faller på egen boligdel.

8.3 Deltakerlignet selskap

Om realisasjon av bolig eid av deltakerlignet selskap og som bebos av deltaker i selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.6.2.

8.4 Flere bygninger

Er det tilliggende bygninger på samme bolig- eller fritidseiendom, må det vurderes konkret om disse har tjenende funksjon til den bygningen som skattyteren bor i, slik at de kan anses som en del av den aktuelle bolig- eller fritidseiendommen i forhold til gevinstbeskatningsreglene. Spørsmålet er aktuelt både ved samlet realisasjon og ved separat realisasjon av den tilliggende bygningen. Dette kan også gjelde bygninger på annet gårds- og bruksnummer. Vurderingen blir den samme som i forhold til spørsmålet om fritaksligning, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.3.

Eksempel

En eiendom består av et bolighus hvor eieren bor i egen leilighet og leier ut hybler i kjelleren. I tillegg er det på eiendommen en tjenende bygning som inneholder garasje og utleiehybel. Eiendommen må vurderes samlet i forhold til reglene om fritak for gevinstbeskatning. Forutsatt at utleieverdien av den delen skattyter selv bor i utgjør minst halvparten av leieverdien for hele eiendommen sett under ett, vil hele gevinsten ved realisasjon være skattefri, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav a. (Det forutsettes at vilkårene til eier- og brukstid er oppfylt.)

Om frittliggende garasje som realiseres under ett med boligen, se emnet «Bolig – garasje».

Hvis den tilliggende bygningen ikke har tjenende funksjon til hovedbygningen, vil denne ikke kunne anses som skattyters egen bolig, da skattyter bare kan opptjene botid for én bolig i samme tidsrom. Skattyter kan derimot oppfylle brukskravet for flere fritidseiendommer samtidig. For en tilliggende bygning som ikke har tilstrekkelig

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tjenende funksjon, må det vurderes om vilkårene for bruk som egen fritidsbolig er oppfylt også for denne bygningen.

Om et tilfelle hvor en vaktmesterleilighet skilt ut i egen seksjon, ikke ble ansett for å ha tjenende funksjon for de øvrige leilighetene i et seksjonert boligsameie, se BFU 14/2007. I BFU 18/2013 omtales et annet tilfelle hvor borettshaver i et borettslag også eide en bygning (tidligere bryggerhus) beliggende i bakgården som han ønsket å selge separat. (Bygningen ble ikke ansett som tjenende selv om den i sin helhet ble brukt av beboerne i borettslagsleiligheten.)

8.5 Hjemmekontor

8.5.1 Brukt i virksomhet

Er hjemmekontor brukt til virksomhet, anses skattyteren ikke å ha brukt denne delen av boligen som «egen bolig». Skattefritaket gjelder da bare for den forholdsmessige delen av gevinsten som faller på den delen som har vært benyttet som egen bolig, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Den delen av gevinsten som faller på hjemmekontor brukt i virksomhet, er da skattepliktig uansett eier- og botid. Dette gjelder selv om skattyteren bor i mer enn halve boligen, regnet etter utleieverdien. Bruker eieren en del av boligen i virksomhet, opptjenes heller ikke botid for den delen av boligen som leies ut. Dette gjelder selv om utleien er til boligformål. Hvorvidt den delen av gevinsten som faller på skattyters egen leilighet er skattepliktig, avgjøres etter de vanlige reglene om eier- og botid. Om beregning av botid ved overgang fra bruk som hjemmekontor i virksomhet til egen boligbruk før realisasjonen, se pkt. 9.5.3.

Eksempel

En eiendom består av et bolighus hvor eieren bor i egen leilighet og leier ut hybler i kjelleren. I tillegg er det på eiendommen en tjenende bygning som inneholder garasje og rom for virksomhet, uten at dette bygget er avskrivbart. Eiendommen må vurderes samlet i forhold til reglene om fritak for gevinstbeskatning. Sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b vil da føre til skatteplikt for gevinst vedrørende den delen av eiendommen som ikke tjener som skattyterens egen bolig.

Arealer som brukes både i virksomhet og benyttes som egen bolig i samme tidsrom, anses i forhold til reglene om botid å ha vært brukt som egen bolig i det aktuelle tidsrommet. Dette vil for eksempel gjelde soverom som også benyttes som kontor. Det samme gjelder areal som på dagtid disponeres til barnepass/familiebarnehage i eget hjem, og som for øvrig brukes som egen bolig.

8.5.2 Brukt i lønnet erverv

Er hjemmekontor brukt i lønnet erverv, anses skattyter å ha bodd også i denne delen av boligen.

8.6 Naturlig arrondert tomt

Hva som er en naturlig arrondert tomt, må avgjøres i hvert enkelt tilfelle, der en bl.a. tar hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi, bygningen(e)s beliggenhet på tomten, hvordan området er regulert i kommuneplanen, samt hva som er vanlig størrelse på tomter i området. Består eiendommen av flere bygninger, må den naturlig arronderte tomten omfatte de bygningene som naturlig utgjør én enhet, f.eks. bolighus og garasje. Se f.eks. URD 26. april 1984 (Oslo byrett) i Utv. 1984/358, LRD 28. juni 1975 (Agder) i Utv. 1975/669, HRD i Utv. 1975/87 (Rt. 1974/1141) og HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932).

8.7 Obligasjonsleilighet

Med obligasjonsleilighet forstås leid boligenhet hvor boretten er tilknyttet en obligasjon (lån til eieren).

8.8 Selveierleilighet

Med selveierleilighet forstås ideelle andeler av eiendom med eksklusiv disposisjonsrett til en leilighet, hvor den ideelle eierandelen tilsvarer leilighetens andel av eiendommen. Når selgeren eier en slik del av eiendommen, regnes hans boligdel i forhold til den andelen han eier av eiendommen. Dette gjelder selv om bygningen vurdert under ett er avskrivbar.

9 Beregning av eier- og bo-/brukstid

9.1 Eiertid

9.1.1 Generelt

Som utgangspunkt begynner eiertiden å løpe når eieren for det vesentlige har fått overført de juridiske og faktiske beføyelser. Om når eierbeføyelser er gått over, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Har skattyteren selv stått for oppføring av boligen, tas det utgangspunkt i det første av tidspunktene da bygningen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført. Ved realisasjon av eiendom/selveierleilighet som tidligere var leid av selgeren og leieretten var tilknyttet obligasjon, regnes leieperioden med som eiertid.

Er en ideell andel av bolig, herunder fritidseiendom, ervervet i flere etapper, regnes eiertid spesielt for hvert erverv. Ved påbygging tas normalt utgangspunkt i det opprinnelige ervervet.

Har det vært brudd i eierforholdet, må eiertiden regnes fra siste erverv, se FIN 19. mai 1982 i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det som inntrer først av realisasjon eller avtale om realisasjon. Visse ufullstendige avtaler der alle vilkårene ikke er fastlagt, kan etter omstendighetene også avbryte eiertiden, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. Om realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Eiertid regnes fra dato til dato.

9.1.2 Ektefeller, generelt

Ektefeller skal godskrives hverandres eiertid under ekteskapet. I tillegg skal eiertid for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse telle med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den andre. (Dette gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

9.1.3 Ektefeller, separasjon/skilsmisse

Den av ektefellene som har overtatt tidligere felles bolig etter separasjon/skilsmisse, godskrives den andres eiertid ved et eventuelt senere salg av boligen. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen.

9.1.4 Ektefeller, dødsfall

Dør den ene av ektefellene, skal gjenlevende godskrives avdødes eiertid før dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen. Opprettes dødsbo, skal avdødes eiertid videreføres hos dødsboet. Overtar gjenlevende ektefelle den felles boligen ved skifte av dødsboet, skal gjenlevende godskrives eiertid uten avbrytelse for tidsrommet fra dødsfallet og til dødsboet er gjort opp.

9.1.5 Særlig om tomtefeste

For innløst tomt som tidligere har vært festet, regnes eiertiden fra festekontrakten tok til å gjelde, eller fra det senere tidspunktet skattyter har ervervet boligen.

9.1.6 Konkurs i boligselskap

Ved konkurs i boligselskap forekommer det at andelseier fortsetter å bebo leiligheten etter at konkursen er åpnet. Hvis andelseieren overtar leiligheten fra konkursboet under konkursbehandlingen, skal han godskrives eiertid også for perioden før konkursen. Dette gjelder under forutsetning av at dette er den samme fysiske leiligheten som boretten var knyttet til før konkursen. Dette gjelder også om boligselskapet gjøres om til selveierleiligheter i forbindelse med konkursbehandlingen, se BFU 14/2011.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.2 Botid for egen boligeiendom

9.2.1 Generelt

Botiden regnes fra og med dagen for innflytting og opptjenes til og med det tidligste tidspunktet av fraflytting og realisasjon. Realisasjon anses gjennomført når det foreligger en bindende og fullstendig avtale. Dette tidspunktet er avgjørende for spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig botid, med mindre selgeren har fraflyttet boligen tidligere. Se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. Nærmere om når en realisasjon anses å foreligge, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 2.1.

Flere botidsperioder innenfor toårsperioden skal legges sammen. Botid regnes fra dato til dato.

Botid regnes i utgangspunktet bare for det tidsrommet boligen har vært skattyterens faste bopel (hjem), se likevel nedenfor om sekundærbolig, bolig på studiestedet, samt botid ved ikke-bruk (brukshindring).

9.2.2 Botid før ervervstidspunktet

Botid kan som hovedregel ikke opparbeides før skattyter erverver boligen. Dette gjelder selv om han har bodd der, f.eks. som leietaker før ervervstidspunktet. Ved realisasjon av bolig som tidligere var leid av selgeren som obligasjonsleilighet/andelsleilighet i borettslag eller aksjeselskap, regnes botid i leieperioden med.

Har skattyter ervervet ideelle andeler av boligen i flere etapper i den tiden han har bodd i boligen, opparbeides botid bare for den ideelle eierandelen han til enhver tid eier. Eier skattyter fra før bare en ideell halvpart av boligen, og erverver den siste halvparten mindre enn ett år før han selger hele boligen, er ikke vilkårene for skattefritak oppfylt for den ideelle andelen han ervervet sist.

9.2.3 Ektefeller, generelt

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Bruk av eiendommen som bolig for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for botid er oppfylt for den andre ektefellen. Dette gjelder også om den av ektefellene som bodde i boligen før inngåelse av ekteskapet, dør før gjenlevende realiserer boligen, se Riksskattestyret i Utv. 1975 s. 812.

Ektefeller som bor for seg, opptjener botid i hver sin bolig, samtidig som de nyter godt av hverandres botid i den boligen den andre ektefellen bor i. Det er uten betydning om begge er registrert bosatt i den ene boligen, se BFU 45/2006. Det er også uten betydning hvem av ektefellene som eier boligene.

9.2.4 Ektefeller, separasjon/skilsmisse

(Denne regelen gjelder ikke for visse meldepliktige samboere.)

Realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal den ektefellen som har flyttet ut av boligen godskrives den annens botid. Dette gjelder uavhengig av om

- den utflyttede ektefellen er eneeier eller deleier
- boligen selges med tap
- den utflyttede ektefellen flytter inn i egen fast bolig.

Det gjelder ingen tidsbegrensning for godskriving av den andres botid for den som har flyttet ut, så lenge den andre bor i den tidligere felles boligen uten avbrudd. Har begge flyttet ut av den felles boligen, og den ene av de tidligere ektefellene senere igjen bosetter seg i boligen, medfører ikke dette at den andre igjen begynner å opptjene botid ved ikke-bruk.

Ektefeller godskrives hverandres botid før og under ekteskapet, se pkt. 9.2.3. Den av ektefellene som har overtatt tidligere felles bolig etter separasjon/skilsmisse, må således godskrives den andres botid ved et eventuelt senere salg av boligen. Dette vil i praksis bare være aktuelt ved et eventuelt salg som skjer innen to år etter boligen ble overtatt, jf. sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b. Slik godskriving av botid gjelder både i forhold til skatteplikt for gevinst og fradragsrett for eventuelt tap, se HRD i Utv. 1996/530 (Rt. 1996/516).

9.2.5 Ektefeller, dødsfall

Hvis den ene av ektefellene dør, og det opprettes dødsbo etter førsteavdøde, vil gjenlevende oppfylle botidskravet på vegne av dødsboet fram til boet realiserer boligen. Dette gjelder også om boligen var avdødes særeie. Overtar gjenlevende ektefelle den felles boligen ved skifte av dødsboet, skal gjenlevende godskrives botid uten avbrytelse for tidsrommet fra dødsfallet og fram til gjenlevende overtok boligen.

9.2.6 Samboere

Realiseres tidligere felles bolig etter samlivsbrudd for samboere som har eller har hatt felles barn, skal imidlertid den av samboerne som har flyttet ut godskrives den andres botid etter samlivsbruddet, jf. sktl. § 9-3 annet ledd siste punktum. I andre tilfeller behandles samboere hver for seg ved beregning av botid, slik at den ene samboeren ikke kan godskrives den andres botid.

9.2.7 Opphold utenfor hjemmet

At skattyteren, f.eks. av hensyn til sitt arbeid, oppholder seg utenfor hjemmet, innvirker ikke på botiden. Ved fravær som faller inn under reglene om brukshindring, se pkt. 9.3, opptjenes botid selv om boligen leies ut.

9.2.8 Sekundærbolig

Botid kan opparbeides ved overnatting i egen bolig på arbeidsstedet (pendlerbolig). Dette gjelder selv om skattyteren anses fast bosatt i en annen bolig og opparbeider botid der. Forutsetningen er at boligen brukes i betydelig utstrekning. For yrkesaktive er det bare i pendlertilfellene at sekundærboligen regnes som egen bolig, se for øvrig FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

9.2.9 Bolig på studiestedet

Eier en student bolig på studiestedet, kan han opparbeide botid i denne såfremt han faktisk benytter boligen som sin faste bolig, uavhengig av hvor han er registrert bosatt. En ugift student kan ikke samtidig opparbeide botid i annen bolig som han eier. Om når ektefelle samtidig bor i annen bolig, se pkt. 9.2.3.

9.2.10 Seksjonert eiendom

For seksjonerte eiendommer regnes botid separat for hver seksjon. Er det f.eks. to seksjoner med én leilighet i hver, vil skattyteren bare opparbeide botid i den seksjonen hvor han faktisk bor. Det er likevel slik at en eier kan opparbeide botid i flere seksjoner samtidig, forutsatt at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet, eller den ene seksjonen har en tjenende funksjon i forhold til den andre, typisk garasje. Om et tilfelle hvor en selvstendig familieleilighet/egen seksjon som skattyter brukte bare deler av, ikke ble ansett å ha en tjenende funksjon til den leiligheten skattyter med familie bodde i, se LRD (Borgarting) 2. juni 2015 i Utv. 2015/1479. For nærmere omtale, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.2.

Har eieren opparbeidet eier- og botid til eiendommen før eiendommen ble seksjonert, beholder han opparbeidet eier- og botid også etter seksjoneringen. Dette kan f.eks. være tilfelle for eier av en tomannsbolig som bor i den ene leiligheten og leier ut den andre, forutsatt at den leiligheten eieren bebor, utgjør minst halvparten av leieverdien for hele bygningen, jf. sktl § 9-3 tredje ledd bokstav a. Seksjoneres eiendommen, slik at hver leilighet blir én seksjon, beholder eieren opparbeidet eier- og botid for begge leilighetene, men opparbeider ikke ytterligere botid i den seksjonen han ikke bor i. For å omfattes av skattefritaket, må den seksjonen som eieren ikke bor i, derfor selges innen ett år etter seksjoneringen.

Ved reversering av tidligere seksjonering, f.eks. ved at to seksjoner omgjøres til en tomannsbolig, vil botid som er opparbeidet før reverseringen beholdes for den leiligheten som faktisk bebos på tidspunktet for omgjøring. Forutsatt at vilkåret om eierens egen bruk av minst halvparten av bygningen/eiendommen er oppfylt, kan botid for den andre leiligheten opparbeides fra det tidspunktet boligen anses som én eiendom.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.2.11 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Bor skattyter i et avskrivbart og/eller seksjonert bygg som han eier, regnes botid fra det tidspunktet egen boligdel ble tatt i bruk (skilt ut av saldo).

9.2.12 Konkurs i boligselskap

Ved konkurs i boligselskap forekommer det at andelseier fortsetter å bebo leiligheten etter at konkursen er åpnet. Hvis andelseieren overtar leiligheten fra konkursboet under konkursbehandlingen, skal han godskrives botid også for perioden før konkursen. Dette gjelder bare hvis det er tale om den samme fysiske leiligheten som boretten var knyttet til før konkursen. Dette gjelder også om boligselskapet gjøres om til selveierleiligheter i forbindelse med konkursbehandlingen, se BFU 14/2011.

9.3 Botid ved ikke-bruk for egen boligeiendom

9.3.1 Generelt

Når skattyteren

- har brukt boligen som fast bolig og må fraflytte den, eller
- godtgjør å ha planlagt å bruke boligen som fast bolig, men er forhindret fra å tilflytte den,

regnes som botid også den tid skattyteren på grunn av sitt arbeid, helsemessige eller lignende grunner har vært forhindret fra å bruke boligen, se sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b) annet punktum. Dette gjelder også om boligen leies ut. Det er en forutsetning at skattyter ikke kjente til brukshindringen ved ervervet av boligen.

Som botid ved ikke-bruk regnes ikke tidsrom der skattyter bor i annen bolig som skattyter eller ektefellen eier, se URD 13. mai 1983 (Lyngdal herredsrett) i Utv. 1983/294, URD 12. mai 1999 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1999/1225 og Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1. Se også BFU 22/2014. Dette gjelder selv om den andre boligen som skattyter eier, ligger i utlandet. Meldepliktige samboere regnes ikke som ektefeller i denne sammenheng. Reglene om botid ved ikke-bruk gjelder også for andel i borettslag. Reglene gjelder tilsvarende når egen boligdel er utskilt fra avskrivbart bygg. Flytter skattyter ut av den andre boligen han eller ektefellen eier, vil botid ved ikke-bruk i den første boligen igjen kunne opptjenes dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se BFU 8/2002. Inneholder boligen flere leiligheter, må det vurderes konkret hvor stor del av huset som skal likestilles med egen fast bolig.

Ikke-bruk pga. brukshindring godtas bare så lenge brukshindringen varer. Det er ingen øvre grense for hvor langt tidsrom en brukshindring kan bestå.

Reglene om ikke-bruk gjelder tilsvarende for sekundærbolig/pendlerbolig.

Reglene om ikke-bruk gjelder ikke for fritidseiendom.

Reglene om botid ved ikke-bruk skal også brukes når det medfører at et eventuelt tapsfradrag avskjæres.

9.3.2 Brukshindring

Brukshindring anses å foreligge når skattyteren må bosette/oppholde seg et annet sted enn i boligen, f.eks. på grunn av eget eller ektefelles (ikke samboers) arbeid og helse, eller sykdom hos barn. Både fysisk og psykisk sykdom kan anses som brukshindring. Likeså vil det foreligge brukshindring dersom skattyteren tar utdanning ved skole/universitet som ligger et annet sted enn boligen. For samboere med felles mindreårige barn hvor den ene samboeren må flytte for eksempel på grunn av arbeid, må brukshindring kunne anses å foreligge også for den andre samboeren når denne flytter med for å ivareta omsorg for felles barn, se BFU 31/2005. Også fengselsopphold eller straffeprosessuelt beslag i boligen kan anses som en brukshindring, se HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644). Videre kan brukshindringen bestå i at skattyter må bosette seg i tjenestebolig eller blir lagt inn på institusjon på grunn av alder, sykdom mv. Brukshindring som først oppstår etter fraflytting fra egen bolig, slik at skattyter blir forhindret fra å foreta en planlagt tilbakeflytting, godtas i praksis også som botid ved ikke-bruk.

Reglene om brukshindring gjelder også ved opphold i utlandet såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det anses f.eks. ikke som brukshindring at skattyteren
- må leie ut boligen fordi han ikke har råd til å bo i den
- flytter til et annet sted fordi han ønsker å skifte miljø, til tross for at han ikke har fått arbeid på det nye stedet.
- flytter for å være sammen med egne barn som må reise til et annet sted for å begynne på videregående skole eller ta annen utdanning, medmindre funksjonshemming eller andre særlige helsemessige årsaker hos barnet/ungdommen er årsaken
- flytter fra egen bolig for å yte pleie og omsorg av gamle foreldre, da foreldre ikke er del av den personkretsen som faller inn under bestemmelsen, se BFU 20/2014.

For en pendlerbolig, se pkt. 4, som skattyteren normalt benytter under arbeidsopphold borte fra hjemmet, vil det anses å foreligge brukshindring hvis det ikke er aktuelt å bruke boligen på grunn av at skattyter er forhindret fra å være i arbeid. Dette vil normalt gjelde hvis skattyter er sykmeldt. Også tidsrom hvor skattyter mottar arbeidsavklaringspenger må kunne regnes med dersom arbeidsforholdet fortsatt består. Brukshindring knyttet til pendlerbolig kan også være aktuelt ved midlertidig arbeidsopphold på annet tjenestested. Erverver skattyter pendlerbolig på det nye tjenestestedet, opphører brukshindringen for den første pendlerboligen.

9.3.3 Kjennskap til brukshindringen, generelt

Forutsetningen for at ikke-bruk skal regnes som botid, er at skattyter verken kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av eiendommen. Som ervervstidspunkt etter sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum regnes tidspunktet for inngåelse av bindende og endelig kjøpekontrakt, ev. tidspunktet for inngivelse av bindende bud som fører til kontraktsinngåelse, se for eksempel BFU 38/2005 og BFU 14/2013.

I enkelte arbeidsforhold er det vanlig at den ansatte må flytte til nytt arbeidssted frivillig eller på grunn av flytteplikt, f.eks. innen utenrikstjenesten, tilsatte i forsvaret med beordringsplikt og nyutdannede leger med plikt til turnustjeneste. Videre kan f.eks. avansement føre til at tjenestemannen får en stilling hvor det er boplikt uten at han bytter arbeidssted. Generell kjennskap til slike framtidige muligheter for brukshindring, regnes ikke som slik kjennskap som forhindrer opptjening av botid ved ikke-bruk. Det avgjørende tidspunktet for brukshindringer som følge av arbeid er da det oppsto et konkret forhold som medførte brukshindringen, f.eks. faktisk beordring til nytt tjenestested, tjenestemannen fikk stillingen som medførte boplikt osv. Brukshindringen godtas som botid, såfremt den egne boligen ble ervervet før den konkrete utflyttingsperioden ble bestemt og tilbakeflytting til den egne boligen var forutsatt etter endt tjenesteperiode. Det skal ikke legges vekt på om den egne boligen er ervervet før eller etter at skattyter har overtatt en stilling som medfører en generell, ubestemt flytteplikt, men hvor innholdet i flytteplikten først bestemmes ved senere vedtak av arbeidsgiver. Se FIN 20. januar 1998 i Utv. 1998/445.

Brukshindringer som ikke er relatert til arbeidsforhold, kan ikke gjøres gjeldende hvis skattyter på ervervstidspunktet burde forutsett brukshindringen som en nærliggende mulighet. Se HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644) (En skattyter som hadde drevet omfattende kriminell virksomhet, burde tatt i betraktning at han kunne bli utsatt for straffeprosessuelle tvangsmidler, og dermed bli forhindret fra å bo i boligen).

9.3.4 Kjennskap til brukshindring, spesielt om ikke-tilflyttet bolig

Godtgjør ikke skattyteren at det ved anskaffelsen forelå en tidsbestemt plan for tilflytting av boligen, skal han ikke godskrives botid ved ikke-bruk. Ikke-bruk mellom anskaffelsen og planlagt tilflytting til eiendommen kan ikke regnes som likeverdig med botid. F.eks. vil en som kjøper bolig med den hensikt å flytte inn når han går av med pensjon, ikke kunne godskrives botid for brukshindringen i tiden før pensjoneringen. Det er således bare brukshindring som oppstår etter anskaffelsen, som kan medføre at tid etter planlagt innflytting kan regnes som botid i disse tilfellene. Om et tilfelle hvor vilkårene for å få godskrevet botid ved ikke-bruk ikke var oppfylt, se BFU 21/2010. (Skattyter ønsket å flytte tilbake til en bolig som hun eide og hadde bodd i for en del år tilbake,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

men brukshindringen oppsto før det forelå noen konkret tidsbestemt plan for tilbakeflytting).

9.4 Brukstid for fritidseiendom

9.4.1 Generelt

Om fritidseiendom er benyttet til egen bruk, avgjøres ut fra en helhetsvurdering. Eieren kan oppfylle brukskravet for flere fritidseiendommer samtidig. Kravene til bruk vil normalt være oppfylt for det tidsrommet vilkårene for fritaksligning er oppfylt, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 5. Har eieren brukt en fritidseiendom både som fast bolig og fritidsbolig, skal botiden som fast bolig regnes med som brukstid for fritidsbolig.

Bare brukstid i egen eiertid regnes med.

Reglene om brukshindring gjelder ikke for fritidseiendommer.

9.4.2 Ektefeller

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Ektefeller godskrives hverandres brukstid før og under ekteskapet. Bruk av eiendommen som fritidseiendom av den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret om brukstid er oppfylt for den andre. Dette gjelder også om den ektefellen som brukte eiendommen før ekteskapets inngåelse er død på realisasjonstidspunktet.

Ved separasjon og skilsmisse kan den ene ektefellens brukstid av fritidseiendom etter skilsmissetidspunktet ikke godskrives den andre ektefellen. I slike tilfeller må ektefellenes bruk vurderes hver for seg etter de vanlige reglene.

9.4.3 Flere eiere/brukere

Eies en fritidseiendom av flere, må vilkårene for bruk som fritidsbolig vurderes separat for hver av eierne. Ektefeller godskrives alltid hverandres bruk. Er andre enn eieren gitt bruksrett på en slik måte at også eierne kan bruke fritidsboligen selv, er det avgjørende om eieren faktisk har oppfylt kravet til bruk.

9.5 Bruksendring

9.5.1 Overgang fra boligbruk til fritidsbruk

Har eiendommen tidligere vært benyttet som fast bolig, men den brukes som fritidseiendom på realisasjonstidspunktet, vil eiendommen falle inn under reglene for skattefritak for boligeiendommer dersom eiendommen realiseres innen ett år etter at bruksendringen fant sted. Realiseres eiendommen senere, må vilkårene om fem års brukstid for fritidseiendommer være oppfylt. Imidlertid vil den tiden hvor eiendommen ble brukt som egen bolig (botiden) regnes med ved vurderingen av om femårskravet om brukstid er oppfylt.

9.5.2 Overgang fra fritidsbruk til boligbruk

Benyttes en tidligere fritidseiendom som bolig av eier eller leietaker på realisasjonstidspunktet, kan reglene om skattefritak for fritidseiendom komme til anvendelse dersom vilkåret om skattefritak for boligeiendom ikke er oppfylt. Eiendommen må i så fall realiseres innen tre år etter bruksendringen. I tillegg må kravet om fem års brukstid i løpet av de siste åtte årene være oppfylt, se sktl. § 9-3 fjerde ledd. Også brukstid som fast bolig kan regnes med.

Eksempel

Eieren tar i bruk eiendommen som fast bolig etter å ha brukt den som fritidseiendom i fire år, og bruker den som fast bolig i ett år. Han har da brukt den sammenhengende i fem år (først som fritidseiendom og deretter som egen bolig). Han flytter så ut og leier den ut i et og et halvt år før han realiserer den. Han har da oppfylt kravet til bruk som fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene når bruken som egen bolig medregnes.

9.5.3 Overgang fra virksomhetsbruk til boligbruk

For eiendom, eller del av eiendom, som har vært benyttet i virksomhet, og som tas i bruk som bolig, regnes botiden fra bruksendringen, mens eiertiden regnes fra opprinnelig anskaffelsestidspunkt.

9.5.4 Oppløsning av deltakerlignet selskap

Hvis en boligeiendom har vært eid av et deltakerlignet selskap og selskapet oppløses, kan den som overtar eiendommen ved oppløsning ikke godskrives eier- og brukstid mens eiendommen var eid av selskapet. Om tidspunktet for oppløsning av deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.

9.6 Gjenoppført boligl/fritidseiendom etter brann/nedriving

Hvis en nedbrent eller nedrevet bolig gjenoppføres i rimelig tid etter brannen/nedrivningen, skal bruddet i eier- og botid ikke tillegges betydning. Eier- og botid for den gjenoppførte bygningen kan, etter lang praksis, regnes fra anskaffelsestidspunktet av den opprinnelige bygningen. Det er antatt at dette også gjelder når nedbrent/nedrevet enebolig erstattes med en tomannsbolig, se også FIN 8. mai 1985 i Utv. 1985/394. Reglene gjelder tilsvarende for fritidseiendom. Skattyter kan likevel velge å regne eier- og botid bare i forhold til den gjenoppførte bygningen. Tidsrom hvor skattyter bor i annen bolig som han/hun selv eier, kan likevel ikke regnes som botid for den nedbrente/nedrevne boligen. Dette vil f.eks. gjelde hvor skattyter etter brannen/nedrivingen erverver annen bolig som vedkommende flytter inn i påvente av gjenoppføringen.

9.7 Salg av tomt før gjenoppføring av nedbrent bolig

Selger skattyter tomta hvor den nedbrente boligen lå uten å gjenoppføre boligen, kommer ikke reglene om salg av bolig til anvendelse. Det vil da være et annet objekt som selges, og gevinst/tap vil være skattepliktig/fradragsberettiget etter sktl. § 5-1 annet ledd/ § 6-2 første ledd, jf. § 9-3 åttende ledd bokstav a.

10 Beregning av gevinst/tap

10.1 Hovedregel

Gevinsten eller tapet utgjør differansen mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi (opprinnelig kostpris tillagt senere påkostning) fradratt eventuell nedskrivning for betinget skattefritak. Om oppregulering av inngangsverdi frem til 31. desember 1991, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 14.

10.2 Salg til underpris

Ved salg til underpris, beregnes en eventuell gevinst på vanlig måte i forhold til faktisk vederlag. Om tap ved salg til underpris, se emnet «Tap».

Om uttaksbeskatning ved salg til underpris fra aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

10.3 Vederlaglerstatning

10.3.1 Salgssum

Som salgssum medregnes verdien av alt selger skal motta ved salget, enten det tilfaller ham selv eller mottas av andre på hans vegne. Salgssummen består vanligvis av kontanter, fordring på restkjøpesum og overtakelse av selgers gjeld. Salgssummen kan også bestå av formuesobjekter som overdras fra kjøper til selger, slik som fast eiendom (makeskifte), løsøre og aksjer.

Salgskostnader som meglerprovisjon, premie til eierskifteforsikring mv. som er utredet av selger, skal gå til reduksjon av salgssummen. Om kostnader til megler mv. som pådras ved forsøk på salg som ikke lykkes/blir gjennomført og der eventuell gevinst/tap ville vært skattepliktig/fradragsberettiget, se emnet «Tap», pkt. 3.2.2.

Erstatning for totalskade av bolig behandles på samme måte som vederlag.

Erstatning/prisavslag som selger må betale til kjøper i forbindelse med overdragelse, reduserer salgssummen.

Se for øvrig emnet «Utgangsverdi».

10.3.2 Selgers bruksrett

Beholder selgeren vederlagsfri bruksrett for en periode, anses ikke kapitalisert verdi av bruksretten som en del av vederlaget.

10.3.3 Fordeling av salgssummen hvor det er skatteplikt for gevinst knyttet til en fysisk del av eiendommen

Når gevinsten dels er skattepliktig og dels skattefri etter reglene om bolig/fritidseiendom, må det foretas en skjønnsmessig fordeling av salgssummen. Er det forskjellige deler eller seksjoner i en bygning, fordeles vederlaget etter utleieverdier. Dette kan f.eks. gjelde egen boligdel i avskrivbart bygg. Er det for stort grunnareal (mer enn naturlig arrondert tomt) og/eller flere frittstående bygninger uten tjenende funksjon til hovedbygning, fordeles salgssummen forholdsmessig etter omsetningsverdiene. Partenes fordeling av salgssummen er veiledende, men ikke bindende for ligningsmyndighetene.

Om tilfeller hvor særlige rettigheter knyttet til overskytende grunnareal (areal ut over naturlig arrondert tomt) kan påvirke verdien på den solgte fritidsboligen med naturlig arrondert tomt, se pkt. 1.3.3.

10.3.4 Fordeling av salgssummen hvor det bare er skatteplikt for gevinst knyttet til en ideell andel

Skal ulike ideelle eierandeler behandles forskjellig i forhold til skatteplikt eller skattefrihet knyttet til reglene om eier- og botid/brukstid, må også salgssum/erstatning fordeles forholdsmessig. Dette gjelder f.eks. hvis eiendommen er ervervet i to omganger med en ideell halvpart hver gang, og hvor skattefritaksreglene for eier- og botid bare får anvendelse for en ideell andel på 50 %. En tilsvarende andel av salgssummen holdes da utenfor skattlegging. Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap fastsettes ved å sammenholde den andre halvparten av salgssummen med inngangsverdien for den ideelle andelen på 50 % som ikke omfattes av skattefritaksreglene.

10.3.5 Fordeling av salgssummen ved realisasjon av ideell andel når eiendommen er ervervet i flere omganger

Realiseres bare en ideell andel av eiendommen, må vederlaget for denne i et slikt tilfelle også fordeles forholdsmessig dersom ulike ideelle andeler av eiendommen har forskjellige inngangsverdier. Dette gjelder selv om ingen del av gevinsten er skattefri. Størrelsen på gevinst/tap må da beregnes ved at salgssummen for den ideelle andelen fordeles forholdsmessig på de ulike ervervede andelene og deres inngangsverdier.

Eksempel

Per har ervervet en fritidseiendom i to omganger. Han ervervet en ideell andel på 50 % for 10 år siden for kr 200 000. For 2 år siden ervervet han den andre halvparten for kr 800 000. Han oppfyller ikke lovens krav til brukstid, så hele gevinsten ved en eventuell realisasjon vil være skattepliktig. Per selger en ideell andel på 30 % av eiendommen for kr 1 000 000. Gevinsten må da beregnes slik:

Utgangsverdi på en andel på 30 %	*1 000 000*
- Inngangsverdi på en andel på 30 % blir: (200 000 + 800 000) x 30 %	*300 000*
= Gevinst ved salg av 30 % blir	*700 000*

10.3.6 Fordeling av salgssummen når både løsøre og fast eiendom overdras

Salg av innbo og løsøre brukt i selgerens husholdning utløser ikke skatteplikt, se emnet «Innbo og løsøre». Er både løsøre og fast eiendom overdratt samtidig, må det foretas en skjønnsmessig fordeling av salgssummen dersom gevinsten ved salg av eiendommen er helt eller delvis skattepliktig. Om skillet bygning/innbo, se emnet «Vedlikehold».

Partenes fordeling av salgssummen er veiledende, men ikke bindende for ligningsmyndighetene.

10.3.7 Ekspropriasjon, ulempeerstatning vedrørende gjenværende del av eiendommen

Ved avståelse av eiendom ved ekspropriasjon eller trussel om ekspropriasjon, kan det bli fastsatt erstatningsbeløp som ikke uten videre skal betraktes som en del av vederlaget/erstatningen for den avståtte eiendommen. Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning som knytter seg til gjenværende del av eiendommen, skal dette beløpet ikke skattlegges som inntekt. Beløpet må ses som en erstatning for verdiforringelse på den gjenværende eiendommen. I den grad erstatningen ikke benyttes til å avhjelpe ulempene, skal erstatningen komme til fradrag i inngangsverdien for den gjenværende eiendommen. Se nærmere i emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

Beløp som er betegnet som ulempeerstatning i forbindelse med ekspropriasjon av hele eiendommen, må vanligvis anses som en del av salgssummen.

10.3.8 Medarvinger skal ha andel av salgssummen

I enkelte tilfeller er det satt som vilkår for å erverve en eiendom at medarvingene ved senere realisasjon skal ha en andel av salgssummen. Ved senere realisasjon skal utbetaling til medarvingene trekkes fra salgssummen før det beregnes en eventuell skattepliktig gevinst. Se for øvrig FIN 4. juni 1980 i Utv. 1980/628. Om skatteplikten for medarvingene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

10.4 Inngangsverdi

Om beregning av inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi». Spesielt om korrigeringer for andelsleilighet, se FSSD § 9-5 og pkt. 10.7.

10.5 Kostprisregulering

Om adgangen til å oppregulere kostpris på eiendom som skattyter eide per 31. desember 1991, se emnet «Inngangsverdi». Om hvilke boliger som kunne oppreguleres før 1992, se Lignings-ABC for 1991, side 166 flg.

10.6 Ikke-seksjonert avskrivbar eiendom delvis benyttet som egen bolig

10.6.1 Vederlag/erstatning

Ved realisasjon under ett av ikke-seksjonert, avskrivbar eiendom som delvis er tatt i bruk som egen bolig, behandles gevinst som faller på egen boligdel i bygningen og på resten av eiendommen, herunder hele tomten, etter forskjellige regler.

Vederlag/erstatning for egen boligdel finnes ved først å fordele vederlaget for hele eiendommen skjønnsmessig mellom bygning og tomt. Ingen del av salgssummen for tomten skal tilordnes til egen boligdel. Vederlag/erstatning tilknyttet bygningen må fordeles forholdsmessig mellom egen boligdel og resten av bygningen etter leieverdier.

10.6.2 Inngangsverdi

Inngangsverdi på egen boligdel i avskrivbart bygg skal være skilt ut av saldo på bygget, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.2.3 og pkt. 8.10.1. Beløpet som er skilt ut, eventuelt med tillegg av senere påkostning, er inngangsverdi for boligdelen.

10.6.3 Gevinsten

Gevinsten settes til differansen mellom andel av vederlag og inngangsverdi som faller på egen boligdel.

10.7 Andelsleilighet

10.7.1 Generelt

Ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av andelsleilighet, skal det korrigeres for endringer i andelens forholdsmessige del

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

av boligselskapets formue og gjeld i eiertiden. Som formue anses eiendeler som ikke inngår i boligselskapets ligningsverdi. Som hovedregel skal bokført verdi per 1. januar i ervervs- og realisasjonsåret legges til grunn, jf. FSSD § 9-5-1 tredje ledd første punktum. Om unntak, se nedenfor.

Andelseiers innskudd anses ikke som boligselskapets gjeld ved gevinstberegningen.

10.7.2 Leilighetens bruttoverdi

For å kunne beregne gevinst eller tap på andelsleiligheten, må en fastsette leilighetens bruttoverdi på henholdsvis ervervs- og realisasjonstidspunktet. Enkelte poster i denne vurderingen beror på verdier per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret, med mindre det foreligger unntak.

Bruttoverdien beregnes separat for hvert av tidspunktene på følgende måte:

	Leilighetens overdragelsessum (andel + innskudd + mulige vederlag utover dette)
+	Den forholdsmessige andelen av boligselskapets fremmedkapital som faller på andelen per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret
÷	Den forholdsmessige delen av boligselskapets aktiva som faller utenfor beregningsgrunnlaget for fastsetting av leilighetenes ligningsverdi per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret
=	Andelsleilighetens bruttoverdi

Denne forholdsmessige fordelingen av fremmedkapital og visse aktivaposter baseres på forholdet ved overdragelsestidspunktet mellom
- størrelsen av innskudd og andelskapital som gjelder den overdratte leiligheten, og
- samlet innskudd og andelskapital i boligselskapet.

Ved fordelingen tas det ikke hensyn til posten «Oppskrevne innskudd» som vil kunne forekomme i regnskapet, med mindre posten refererer seg til en faktisk innbetaling eller til en forhøyelse av innskuddsbevisenes pålydende på grunn av påkostninger utført ved dugnad av andelseieren. Det er gjeldsbegrepet i regnskapslovgivningen og ikke i skattelovgivningen som skal legges til grunn for beregningen av fremmedkapitalen. Innskuddene fra andels-/aksjeeierne skal likevel ikke ses som fremmedkapital, jf. FSSD 9-5-1 annet ledd 3. punktum. (Disse er allerede med i overdragelsessummen og ville komme dobbelt til uttrykk om de også skulle tas med som fremmedkapital.)

Aktivaposter som faller utenfor beregningsgrunnlaget for fastsetting av leilighetenes ligningsverdi vil være slikt som utestående fordringer, verdipapirer, bankinnskudd, kontantbeholdninger, redskaper og ubenyttet tomteareal, men ikke grunnareal som brukes til lekeplasser eller typiske friarealer for boligselskapet.

Fra regelen om at bokførte verdier per 1. januar i ervervs-/realisasjonsåret skal legges til grunn ved gevinstberegningen, er det gjort unntak for visse tilfeller når
- vesentlige formuesendringer i selskapet har funnet sted i tidsrommet fra 1. januar og til realisasjonstidspunktet, f.eks. innbetaling av tilleggsinnskudd o.l., jf. FSSD 9-5-1 tredje ledd annet punktum. Det skal ikke tas hensyn til endringer som skyldes vanlige avdrag på lån,
- realisasjonen finner sted før byggeregnskapet er avsluttet, jf. FSSD § 9-5-1 tredje ledd tredje punktum. I disse tilfellene skal byggeregnskapet legges til grunn. Hvis det må antas at selskapets formuesstilling pga. ekstraordinære forhold var vesentlig forskjellig på realisasjonstidspunktet sammenlignet med den formuesstillingen som fremgår av byggeregnskapet, må det tas hensyn til verdiendringer ved at regnskapstallene korrigeres med den endringen som har funnet sted,
- en annen verdi enn den bokførte må antas lagt til grunn for aktiva som ikke er tilknyttet boligkomplekset og verdiforskjellen i ikke uvesentlig grad har påvirket vederlagets størrelse, jf. FSSD § 9-5-1 fjerde ledd.

10.7.3 Inngangsverdi

Inngangsverdien består av:

Leilighetens bruttoverdi på anskaffelsestidspunktet.

\+ Eventuelle omkostninger ved kjøp av leiligheten.

\+ Eventuelle faktiske betalte tilleggsinnskudd før byggeregnskap er avsluttet.

\+ Påkostninger som selgeren har foretatt på leiligheten (ikke vedlikehold).

\+ En forholdsmessig del av eventuelle påkostninger som boligselskapet har foretatt på eiendommen, herunder for dugnad utført av andelseierne. (Det må påses at kostnader til vedlikehold er holdt utenom.)

\+ Eventuell oppregulering av kostpris.

÷ Mulig betinget skattefri gevinst som er investert i leiligheten.

10.7.4 Utgangsverdi

Utgangsverdien er andelsleilighetens bruttoverdi beregnet på realisasjonstidspunktet, redusert med salgsomkostninger. Om beregning av bruttoverdien, se pkt. 10.7.2.

11 Tidfesting av gevinst/tap

11.1 Generelt

Gevinst/tap tidfestes i det året eiendommen blir overtatt av kjøper, det vil normalt si ved eiendomsrettens overgang. Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se emnet «Eierbegrepet». Om tidfesting av gevinst/tap ved ufrivillig realisasjon, se emnet «Betinget skattefritak».

11.2 Realisasjon av seksjonert bygg eller egen boligdel i avskrivbart bygg

Realiseres en eiendom hvor deler er avskrevet, men som også inneholder ikke-avskrivbare deler som:

– en eller flere seksjonerte leiligheter
– egen boligdel
– tomt

skal vederlaget for den avskrivbare delen enten inntektsføres eller gevinstberegnes og føres på gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret (det året eiendomsretten går over), mens gevinst/tap for grunnen, boligseksjon og/eller egen boligdel skal inntektsbeskattes/trekkes fra i realisasjonsåret (gevinst/tap på boligen kan imidlertid være skattefri/ikke-fradragsberettiget etter reglene om salg av egen bolig, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b og § 9-4 første ledd). Er den ikke-avskrivbare delen av bygget eid i virksomhet, kan gevinst/skal tap føres på gevinst- og tapskontoen.

12 Skattestedet

12.1 Forskuddspliktige

For forskuddspliktige skattlegges gevinsten stedbundet i eiendomskommunen. Dette gjelder også om inngangsverdien er redusert med betinget avsatt gevinst ved realisasjon av eiendom i annen kommune.

12.2 Etterskuddspliktige

For etterskuddspliktige skattlegges gevinsten i hovedkontorkommunen.

13 Utland

Reglene om beskatning av gevinst ved realisasjon av bolig og fritidseiendom gjelder også når skattyter realiserer bolig i utlandet. Gevinst eller tap skattlegges/fradras i bostedskommunen/hovedkontorkommunen når beskatning ikke er begrenset i skatteavtale.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bolig – regnskapsligning

– *Sktl. § 6-1, § 6-11, § 6-15, § 6-52 og sktl. kap. 7.*
– *Lignl. § 4-4 nr. 1.*

1 Generelt

Boligeiendom/seksjon/fritidseiendom som ikke fritakslignes, skal regnskapslignes (lignes direkte). Om hvilke boliger som fritakslignes og om tidspunktet for eventuell endring av ligningsmåte, se emnet «Bolig – fritaksligning». Regnskapsligning innebærer at inntekter ved utleie av boligen er skattepliktige og at kostnader som har tilknytning til utleieaktiviteten er fradragsberettigede. Ligningsmåten skal vurderes for hvert hele kalenderår.

Ligningsmåten får på inntektssiden bare betydning for skatteplikten vedrørende utleieinntekter fra boliger og for omfanget av skatteplikten ved utleie av fritidsboliger. Fordelen ved å bo i egen bolig eller bruke egen fritidseiendom er skattefri også ved regnskapsligning, jf. sktl. § 7-1.

Det er ingen særlige regler for ligningen av fredede eller bevaringsverdige bygninger.

Om fradrag for vedlikeholdskostnadene ved overgangen fra fritaksligning til regnskapsligning, se pkt. 3.11.

Det gis i alminnelighet ikke fradrag for avskrivning på boligeiendom, bortsett fra eventuell seksjonert del som hovedsakelig er benyttet til formål som gir rett til avskrivning, se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

2 Bruttoinntekt

2.1 Fordel ved egen bruk

Fordel ved eierens bruk av egen bolig og fritidseiendom som bolig, herunder våningshus på gårdsbruk, er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 7-1. Dette gjelder også egen boligdel i avskrivbart bygg.

2.2 Inntekt ved utleie

Inntekt ved utleie av bolig og fritidseiendom, herunder utleiehytte, som skal regnskapslignes, er skattepliktig inntekt. For regnskapslignet eiendom omfatter skatteplikten i slike tilfeller også inntekter ved utleie i en periode av året hvor eieren bor i halvparten eller mer selv, se også emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 4.

2.3 Inntekt ved utleie av møblert bolig/fritidsbolig

Den andelen av inntekten som knytter seg til utleie av inventar, er skattepliktig sammen med leieinntekten. Om fradrag for slitasje på innboet, se emnet «Innbo og løsøre».

2.4 Spesielt om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap

Om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 16.

3 Fradrag for kostnader

3.1 Eiendommer som er helt utleid/brukt i eierens ervervsvirksomhet

Dersom hele eiendommen er leid ut og/eller brukt i eierens ervervsvirksomhet, er alle driftskostnader o.l. knyttet til eiendommen fradragsberettigede. Se likevel pkt. 3.11. Dette omfatter kostnader til vedlikehold, forsikring, eiendomsskatt mv. Nærmere om hva som er vedlikeholdskostnader, se emnet «Vedlikehold».

Om fradragsrett for eget arbeid med vedlikehold, se emnet «Bolig – eget arbeid».

Kostnader ved reiser som er utført i forbindelse med utleien, f.eks. ved visninger, vedlikehold og tilsyn, er normalt fradragsberettigede som arbeidsreiser eller yrkesreiser. Om denne grensen, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 5.9.

3.2 Eiendom hvor deler av den er brukt som egen bolig

Bruker eieren deler av eiendommen til egen bolig eller fritidseiendom, er andelen av kostnader som faller på denne delen ikke fradragsberettiget.

Kostnader som bare gjelder den delen av eiendommen som eieren bruker til egen bolig /fritidsformål eller til utleie/ervervsdel, tilordnes den aktuelle delen. Dette gjelder normalt indre vedlikehold av en leilighet som brukes av eieren som egen bolig eller fritidseiendom. Motsatt må kostnader som bare knytter seg til utleid del eller del brukt i eierens ervervsvirksomhet, tilordnes denne delen.

Kostnader som ikke kan tilordnes spesielle deler av eiendommen, fordeles i forhold til leieverdi for egen bolig og leieverdi av areal brukt til andre formål. Dette gjelder for eksempel kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter.

Eksempel 1

En eiendom består av en familieleilighet på 70 kvm med en årlig utleieverdi på kr 70 000 og en hybel på 30 kvm med en årlig utleieverdi på kr 30 000. Familieleiligheten blir leid ut av eieren i samtlige 12 måneder mens eieren bebor hybelen selv den samme perioden.

Eieren pådrar seg i løpet av året kostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen (felleskostnad). Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 70 000 (100 000 x 70 %) være fradragsberettiget ved ligningen.

3.3 Eiendommer som i sin helhet er brukt som egen bolig deler av året

Har eieren brukt hele eiendommen en del av året og leid ut hele eiendommen eller brukt den i egen ervervsvirksomhet resten av året, gis det fradrag for periodiske kostnader som knytter seg til den perioden hvor eiendommen har vært inntektsgivende. Dette gjelder for eksempel kommunale avgifter og forsikring. For andre kostnader gis det forholdsmessig fradrag, ut fra hvor stor del av året eiendommen har vært inntektsgivende. Det er da uten betydning for fradragsretten hvilken del av eiendommen kostnadene gjelder.

Eksempel 2

Samme eiendom som i eksempel 1 ovenfor, men her bruker eieren selv både familieleiligheten og hybelen (hele eiendommen) som egen bolig i tre måneder. De resterende ni månedene leies eiendommen ut i sin helhet, dvs. 9/12 av året.

Kostnader til vedlikehold og drift av eiendommen beløper seg til kr 100 000 i inntektsåret. Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 75 000 (100 000 x 9/12) være fradragsberettiget ved ligningen.

3.4 Eiendommer hvor ulike deler er brukt som egen bolig i ulike deler av året

Det forekommer at det i løpet av året skjer endringer mht. hvilke deler av eiendommen som eieren selv benytter som egen bolig, og hvilke deler som leies ut eller brukes i eierens ervervsvirksomhet. De fradragsberettigede kostnadene må da beregnes forholdsmessig, ut fra hvor stor del av eiendommen, beregnet etter utleieverdien, som har vært brukt i skattyters erverv/leid ut, og hvor stor del av året den aktuelle delen av eiendommen har vært brukt i skattyters erverv/leid ut.

Eksempel 3

Samme eiendom som i eksemplene ovenfor, men her bruker eieren hele eiendommen som egen bolig i tre måneder. Familieleiligheten leies ut i ni måneder, mens eieren i samme periode benytter hybelen som egen bolig.

Eieren pådrar seg i løpet av året kostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen. Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 52 500 (100 000 x 70 % x 9/12) være fradragsberettiget ved ligningen. Den forholdsmessige delen av utgiftene som er tilknyttet hybelen kommer ikke til fradrag for noen del, da denne gjennom hele året er benyttet av eieren selv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel 4
Samme bruk av eiendommen som i eksempel 3, men i tillegg til kostnadene på kr 100 000 som ikke kan henføres til noen bestemt del av eiendommen, så er det foretatt vedlikeholdsarbeid i familieleiligheten som har kostet kr 60 000.

Av kostnaden på kr 60 000 som i sin helhet knytter seg til familieleiligheten, er det fradragsrett for 9/12 da denne har vært utleid 9 av årets 12 måneder. Fradraget blir da kr 45 000 (60 000 x 9/12). Sum fradrag for kostnader på hele eiendommen blir i dette tilfellet kr 97 500 (52 500 + 45 000).

3.5 Pendlerbolig

Kostnader knyttet til eierens egen bruk som pendlerbolig fradragsføres som merkostnader, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Kostnader tilknyttet eventuell utleie av pendlerbolig skal fradragsføres i leieinntektene og kommer til fradrag i eiendomskommunen.

3.6 Bolig som står tom

Blir en regnskapslignet bolig stående tom, har eieren fradragsrett for driftskostnader, herunder vedlikeholdskostnader, så fremt utleieaktiviteten ikke anses opphørt. Utleieaktiviteten anses ikke opphørt fordi boligen blir stående tom en periode i påvente av ny utleie. Skal utleieaktiviteten avvikles, for eksempel fordi boligen skal selges eller tas i bruk av eieren som egen bolig, gis det fradrag for kostnader innenfor en rimelig avviklingsperiode. Dette kan f.eks. være kostnader til vedlikehold og ev. klargjøring for salg. Se for øvrig emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 2.6. Har bare en del av eiendommen vært leid ut, må fradragsretten eventuelt begrenses til de kostnadene som knytter seg til den tidligere utleide delen. Tar eieren boligen i bruk som egen bolig før utgangen av inntektsåret, må fradraget for drifts- og vedlikeholdskostnader reduseres forholdsmessig etter hvor mange måneder eieren faktisk bor i boligen, se pkt. 3.3. Blir boligen stående tom på permanent basis, er det ikke fradragsrett for kostnader som påløper etter at utleieaktiviteten er avviklet.

3.7 Fradrag for kostnader til bolig som brukes vederlagsfritt av andre enn eieren

Om tilfeller hvor nære slektninger som har fri bolig dekker alle kostnadene selv, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

Om fradrag for kostnader til bolig som brukes vederlagsfritt av andre enn eieren, se emnet «Bolig – fri bolig».

3.8 Hage mv.

Kostnader til vedlikehold av hagegjerde til boligeiendom som regnskapslignes, er fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige kostnader tilknyttet boligen, selv om hagen ikke er inntektsgivende.

Kostnader til vedlikehold av plen, blomsterbed mv. er ikke fradragsberettiget når hagen brukes av eieren, alene eller sammen med leieboere. Dette gjelder selv om boligeiendommen er regnskapslignet. Brukes hagen eller en atskilt del av hagen av leietaker alene, er vedlikeholdskostnadene knyttet til denne delen fradragsberettigede.

Kostnader til vedlikehold av veksthus i hage er ikke fradragsberettigede når veksthuset ikke er leid ut eller brukt i inntektsgivende aktivitet.

3.9 Vei, vann og avløp

Kostnader til vedlikehold av atkomstvei, vannledning og avløpsledning på boligeiendom som regnskapslignes, er normalt fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige kostnader knyttet til boligen. Om fradragsretten for slike kostnader, se Utv. 1954/146. Det samme gjelder for kostnader til vanntining og reparasjon av frosne rør. Utskifting av nedgravde ledninger anses som vedlikehold selv om ledningen legges på et annet sted, se URD 31. mai 1977 (Onsøy herredsrett) i Utv. 1977/572. Det anses også som vedlikehold om det i forbindelse med et ellers utskiftingsmodent eldre anlegg foretas endringer som skyldes endrede krav til rensing, f.eks. at slamkum erstattes av et

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kjemisk minirenseanlegg. Kostnader i forbindelse med pålagt tilknytning til offentlig kloakkledning anses ikke som vedlikeholdskostnader. Om et tilfelle hvor pålagt omlegging av kloakk fra et kommunalt anlegg til et annet kommunalt anlegg heller ikke ble ansett som vedlikehold, se LRD 10. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1028.

3.10 Kostnader til boligtaksering

Kostnader til oppmåling av boligeiendom i forbindelse med innrapportering av arealopplysninger ved fastsetting av ligningsverdi etter sktl. § 4-10 annet og tredje ledd, er fradragsberettiget når boligen regnskapslignes. Brukes boligen også som egen bolig, avkortes fradraget forholdsmessig.

3.11 Vedlikehold, overgang fra fritaksligning til regnskapsligning hos samme eier

3.11.1 Utleie varer mindre enn halve inntektsåret i det første året med regnskapsligning

I det første året med regnskapsligning etter overgang fra fritaksligning, skal det ikke gis fradrag for vedlikeholdskostnader dersom utleien strekker seg over mindre enn halve inntektsåret, jf. sktl. § 7-10, siste punktum. Som utleie etter sktl. § 7-10 siste punktum regnes all utleie i inntektsåret uavhengig av utleiens omfang, herunder utleie i tidsrom av året hvor eieren også selv har bodd i minst halvparten av boligen. Med «mindre enn halve inntektsåret» menes inntil 182 dager, uavhengig av om utleien er sammenhengende eller ikke. Det skal for eksempel gis fradrag hvis utleien skjer fra 1. juli og ut året, siden dette utgjør 184 dager. Som utleie etter sktl. § 7-10 siste punktum regnes ikke et tidsrom hvor boligen etter eierens fraflytting står tom før den leies ut.

Hvis skattyter for eksempel selger boligen i løpet av det første inntektsåret med regnskapsligning, regnes tidsrommet for utleieperioden i forhold til halvparten av skattyters eiertid i dette året.

Ved utleie i lengre perioder er det fradragsrett for vedlikeholdskostnadene etter bestemmelsen i sktl. § 7-10 første og annet punktum, se pkt. 3.11.2.

Eksempel 5

Skattyter leier ut 70 % av boligen sin fra august i år 1 til og med mars år 2. Boligen har tidligere vært fritakslignet. Leieinntekten utgjør for år 1 kr 50 000 og for år 2 kr 30 000. Ettersom leieinntektene for hvert av årene utgjør mer enn kr 20 000, er disse fullt ut skattepliktige. Da skattyter leier ut under seks måneder i år 1, gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader dette året, jf. sktl. 7-10 siste punktum. For år 2 vil det være fradragsrett for vedlikeholdskostnader da skattyter ble regnskapslignet i år 1. Fradraget må imidlertid begrenses i forhold til hvor stor del av året boligen er utleid, se pkt. 3.2. Fradraget må eventuelt også begrenses etter sktl. § 7-10 første og annet punktum etter hvor mange år boligen har vært fritakslignet i siste 5-årsperiode, se pkt. 3.11.2.

3.11.2 Reduksjon av vedlikeholdsfradrag de første fem årene etter overgang fra fritaksligning

Har eieren i ett eller flere av de foregående fem årene ikke hatt skattepliktig leieinntekt på boligen, reduseres vedlikeholdsfradraget for den del av kostnadene som overstiger kr 10 000 med 10 % for hvert av årene uten leieinntekt, jf. sktl. § 7-10. Reduksjonen foretas i de fradragsberettigede kostnadene, det vil si etter at de ikke-fradragsberettigede kostnadene vedrørende egen boligdel er trukket ut.

Fradrag for vedlikeholdskostnader skal beregnes slik:

Antall år med fritaksligning i siste femårsperiode:	Fradrag for vedlikeholdskostnader gis med:
5 år	kr 10 000 + 50 % av det som overstiger kr 10 000
4 år	kr 10 000 + 60 % av det som overstiger kr 10 000
3 år	kr 10 000 + 70 % av det som overstiger kr 10 000
2 år	kr 10 000 + 80 % av det som overstiger kr 10 000
1 år	kr 10 000 + 90 % av det som overstiger kr 10 000
0 år	Fullt fradrag

Eksempel 6
En eiendom består av en familieleilighet på 70 kvm med en årlig utleieverdi på kr 70 000 og en hybel på 30 kvm med en årlig utleieverdi på kr 30 000. Familieleiligheten blir i løpet av året benyttet 3 måneder av eieren mens den de resterende 9 månedene blir utleid. Hybelen er derimot utleid hele året.

Eieren pådrar seg i løpet av året vedlikeholdskostnader på familieleiligheten med kr 100 000. Som følge av at eiendommen blir regnskapslignet og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 75 000 (100 000 x 9/12) utgjøre grunnlaget før reduksjon etter sktl. § 7-10.

Eksempel 7
Samme eiendom som i eksemplet ovenfor, men her pådrar eieren seg i løpet av året vedlikeholdskostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen (felleskostnad). Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 82 500 (70 000 x 9/12 + 30 000 x 12/12) utgjøre grunnlaget før reduksjon etter sktl. § 7-10.

I noen tilfeller kan årsaken til at eieren ikke har hatt skattepliktig leieinntekt i ett eller flere av de fem foregående årene, være at en nær slektning av eieren har bodd vederlagsfritt i boligen mot å dekke løpende kostnader, og derved kommet inn under skattefritaksregelen for egen bruk i sktl. § 7-1, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8. Eierens fradrag for vedlikeholdskostnader skal også i disse tilfellene reduseres på tilsvarende måte som om han hadde bodd i boligen selv i samme tidsrom.

4 Fremleie av bolig

4.1 Leid bolig

Nettoinntekt ved hel eller delvis fremleie av leid bolig er skattepliktig.

4.2 Leilighet i boligselskap

Om fremleie av leilighet i boligselskap, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

4.3 Flere kommuner

For personlige skattytere skattlegges inntekten ved fremleie av bolig stedbundet i eiendomskommunen.

5 Tidfesting av inntekter og kostnader

Om tidfesting av inntekter og kostnader ved utleie, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

6 Opplysningsplikt

Om opplysningsplikt ved utleie av bolig, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bolig – tidsparter (time-share)

– *Sktl. § 4-10 og kap. 7.*

1 Generelt

Kjøp av en tidspart gir vanligvis kjøperen rett til bruk av en fritidsbolig (leilighet, bungalow, hytte e.l.) i en avgrenset periode av året. Tidsparten gir i tillegg til bruksretten av boligen, også tilgang til fellestjenester og ofte ulike fellesanlegg. I tillegg til kjøpesummen, må det betales en årlig avgift som skal dekke utgifter til for eksempel strøm, vedlikehold og avgift ved bruk av golfbane (greenfee).

Beskatning av tidsparter vil være avhengig av hvordan eiendomsretten til eiendommen privatrettslig er organisert.

Tidspartordninger organiseres vanligvis etter sameiemodellen, enten som indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende, eller etter bruksrettmodellen. Hvilken av modellene som foreligger i det enkelte tilfellet, beror på hvem som er eier av eiendommen, se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962 og emnet «Eierbegrepet».

2 Sameiemodellen

2.1 Generelt

Når skattyter eier del av eiendommen ved direkte eierandeler tilknyttet bruksrett (sameiemodellen), skal andelen ses på som andel i fast eiendom. Selve driften mv. kan være organisert gjennom et selskap.

2.2 Formue

Anses skattyter som deleier av eiendommen, settes formuesverdien av en tidspart til en andel av hele eiendommens ligningsverdi etter reglene for fritidseiendommer. Eiendommens ligningsverdi skal fordeles på tidspartene i forhold til antatt omsetningsverdi av den enkelte tidspart ved ferdigstillelse. Der dette ikke kan fastslås, skal verdien fordeles i forhold til den enkeltes eierbrøk.

2.3 Inntekt

Anses skattyter som deleier av eiendommen og den brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri og tidsparten omfattes av reglene om fritaksligning, jf. sktl. § 7-1 annet ledd. Ved utleie av fritakslignet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritakslignede fritidsboliger, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 15.2.3. Forutsetningen for fritaksligning er at eieren over tid benytter tidsparten til egen bruk i rimelig omfang, og tidsparten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendom og hvor eiendommen leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksligning, skal regnskapslignes. Om regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

2.4 Realisasjon av tidspart

Realisasjon av tidspart, hvor skattyter anses som deleier av eiendommen, følger de vanlige reglene (eier- og botid) for realisasjon av fritidseiendom såfremt eiendommen brukes som egen fritidsbolig, se emnet «Bolig – realisasjon».

3 Indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende

3.1 Generelt

Indirekte eiendomsrett foreligger når skattyter har bruksrett til eiendommen gjennom eierandel i form av aksjer, andeler eller lignende.

3.2 Formue

Andeler i «time-share»-selskaper skal anses som formue i fast eiendom. Dette gjelder når

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– den individuelle bruksavtalen gir andelseier en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett
– skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene, og
– bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter

Se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962.

Tidsparter som ikke oppfyller disse vilkårene, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

3.3 Inntekt

Har skattyteren en indirekte eiendomsrett til eiendommen gjennom aksjer, andeler eller lignende og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri. Ved utleie av fritakslignet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritaksligne fritidsboliger, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 15.2.3. Forutsetningen for fritaksligning er at eieren over tid benytter boenheten til egen bruk i rimelig omfang, og at boenheten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendom og hvor boenheten leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksligning, skal regnskapslignes. Om regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

3.4 Realisasjon av tidspart

Realisasjon av tidspart hvor skattyter anses å ha en indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende, følger de vanlige reglene (eier- og botid) for realisasjon av fritidseiendom såfremt boenheten brukes som egen fritidsbolig, se emnet «Bolig – realisasjon».

4 Bruksrettsmodellen

4.1 Generelt

Bruksrettsmodellen kjennetegnes ved at eiendommen(e) eies av et selskap («trustee»). Dette selskapet har overdratt en eksklusiv og ugjenkallelig bruksrett til en klubb eller forening. Ved kjøp av en tidspart blir skattyter medlem i klubben eller foreningen. Medlemskap gir en bruksrett til en boenhet i anlegget i en begrenset periode hvert år og tilgang til anleggets utstyr og infrastruktur i samme periode.

4.2 Formue

En betydelig og varig disposisjonsrett til del av fast eiendom kan anses som formue i fast eiendom. Dette gjelder når

– den individuelle bruksavtalen gir medlemmet en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett
– skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene
– bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter

Se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962.

Tidsparter som ikke oppfyller disse vilkårene, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

4.3 Inntekt

Tidsparter organisert etter bruksrettsmodellen anses i utgangspunktet ikke som en egen fritidsbolig, og behandles derfor etter reglene om rettigheter i fast eiendom. Anses bruksretten som formue i fast eiendom, se ovenfor, kommer reglene om realisasjon av egen fritidseiendom til anvendelse, hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Anses bruksretten som formue i fast eiendom, og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri.

Ved utleie av fritakslignet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritakslignede fritidsboliger, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 15.2.3. Forutsetningen for fritaksligning er at eieren over tid benytter boenheten til egen bruk i rimelig omfang, og at boenheten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor bruksretten skal anses som formue i fast eiendom og hvor boenheten leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksligning, skal regnskapslignes. Om regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Boligsparing for ungdom (BSU)

– *Sktl. § 16-10.*
– *FSFIN § 16-10.*
– *Lignl. § 5-9 bokstav b.*

1 Nøkkeltall

– Maksimalt årlig sparebeløp er kr 25 000.
– Skattefradrag er 20 % av sparebeløpet.
– Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 200 000.
– Aldersgrense er 33 år.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er grensen for samlet innbetalt sparebeløp økt til kr 300 000, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd.

2 Generelt

2.1 Vilkår

2.1.1 Hvem kan kreve fradrag

Personlige skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge, kan til og med det inntektsåret de fyller 33 år, kreve fradrag i skatt etter reglene for boligsparing for ungdom (BSU), jf. sktl. § 16-10 første ledd første punktum.

Personer som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge kan som hovedregel ikke kreve slikt fradrag i skatten. Dette gjelder også for slike personer som under midlertidig opphold i Norge er skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og § 2-3 annet ledd, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.3. Personer bosatt i annen EØS-stat med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 kan likevel på visse vilkår kreve slikt fradrag, se sktl. § 6-71 og og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

2.1.2 Kontoen

Skattefradrag gis bare for innskudd på konto opprettet særskilt for boligsparing for ungdom. Kontoen kan ifølge sktl. § 16-10 første ledd første punktum bare opprettes i:

– innenlandsk bank
– samvirkeforetak
– innenlandsk fast organisert spareforening, eller
– tilsvarende spareinstitusjon i annen EØS-stat. For skattytere som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat gis fradrag på grunnlag av dokumentasjon fra skattyter i vedlegg til selvangivelsen. Om nærmere krav til dokumentasjonen, se pkt. 6.

Kontoen kan bare lyde på navnet til én person. Ektefeller må i tilfelle opprette hver sin konto. Nærmere om ektefellers maksimale sparebeløp, se pkt. 2.3.2.

Boligsparekonto kan som hovedregel bare opprettes én gang for hver person, jf. FSFIN § 16-10-1. En skattyter kan således ikke ha to slike kontoer eller opprette ny konto når en tidligere konto er gjort opp. Dette gjelder selv om innskudd på den oppgjorte kontoen ikke har gitt grunnlag for skattefradrag. Om unntak i visse tilfeller ved

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

overføring av konto til ektefelle eller når konkursbo inndrar kontoen, se nedenfor. Det er anledning til å flytte BSU-kontoen fra en godkjent spareinnretning til en annen under forutsetning av at innskuddsbeløpet overføres direkte mellom spareinnretningene.

Skattyter kan fortsette å foreta innskudd på kontoen også etter at han har ervervet bolig, såfremt han ikke foretar noen uttak fra kontoen.

2.1.3 Frist for innskudd

For å gi rett til skattefradrag må innskudd være innbetalt på kontoen senest den 31. desember i inntektsåret.

Ved opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, må innskudd være foretatt innen tidspunktet for opphør av skatteplikt som bosatt.

2.1.4 Sperre for innskudd ved uttak fra BSU-konto

Det gis ikke fradrag i skatten for innskudd foretatt fra og med det inntektsåret skattyter disponerer over sparebeløpet, jf. sktl. § 16-10 første ledd annet punktum og FSFIN § 16-10-3 annet ledd. Dette gjelder hvor skattyter tar ut fra BSU-konto:

– tidligere års foretatte innskudd, og/eller
– renter påløpt til og med det år skattyter fyller 33 år.

Dette gjelder enten uttaket anvendes etter vilkårene eller uttaket er et brudd på vilkårene. Om adgang til å disponere over årets innskudd, se pkt. 4.

2.1.5 Sparetid

Det er ikke satt noen minste sparetid, men innskuddet må minst stå over ett årsskifte for å gi rett til skattefradrag.

2.1.6 Spareplan

Det er ikke krav om at skattyteren skal inngå avtale med spareinnretningen om en spareplan. Skattyteren kan, innenfor vilkårene, selv etter hvert velge hvor mange år han vil foreta innskudd, hvilke år han vil foreta innskudd og med hvilket beløp innenfor det årlige maksimalbeløpet.

2.2 Skattefradrag

2.2.1 Generelt

Fradrag i skatt gis med 20 % av sparebeløp satt inn på BSU-konto i løpet av året innenfor visse beløpsgrenser, se pkt. 2.3. Renter på BSU-konto regnes i denne forbindelse ikke som innsatt sparebeløp. Skattefradraget rundes av nedover til nærmeste hele kronebeløp. Fradraget gis i innskuddsårets skatt på inntekt og i trygdeavgiften. Fradraget gis ikke i skatt på formue, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 27.8.2.5.

Overstiger skattefradraget samlet skatt på inntekt og trygdeavgift for vedkommende inntektsår, er det ikke adgang til å føre det overskytende til fradrag i skatt et senere inntektsår.

2.2.2 Ektefeller

For ektefeller som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt) gis fradrag først i skatten til den ektefelle kontoen er registrert på. Udekket fradrag overføres til fradrag i den andre ektefelles skatt. Dette gjelder selv om den andre ektefelle er 34 år eller eldre. Se FSFIN § 16-10-3 første ledd.

2.2.3 Barn og ungdom

Innskudd på BSU-konto som er registrert på barn som lignes under ett med foreldrene, gir bare rett til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt hos barnet, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd fjerde punktum. Om når barn lignes under ett med foreldrene og hvilke inntekter som kan lignes særskilt, se emnet «Barn og ungdom».

2.3 Maksimalt sparebeløp

2.3.1 Generelt

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 25 000 i det enkelte år, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd første punktum. Rentene inngår ikke i det årlige sparebeløp som gir rett til skattefradrag. Innbetaling under kr 25 000 et år gir ikke rett til høyere innbetaling et senere år.

Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 200 000, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd andre punktum. Påløpte renter regnes ikke som innbetalt sparebeløp, slik at kontoens totale pålydende kan overstige kr 200 000.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er grensen for samlet innbetalt sparebeløp økt til kr 300 000, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd.

Det er ikke anledning til å sette inn penger på kontoen ut over grensebeløpene eller etter det inntektsår skattyteren fyller 33 år.

Grensebeløpene ovenfor gjelder særskilt for hver person som har opprettet konto.

Bosetting i Norge bare en del av året fører ikke til reduksjon av grensebeløpene.

2.3.2 Ektefeller

Beløpsgrensen på kr 25 000 gjelder for hver av ektefellene, selv om de lignes felles, f.eks. fordi den ene ikke har inntekt, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd tredje punktum.

2.4 Skatteplikt for formue og renter

Spareinnskuddet er skattepliktig formue. Renter av spareinnskuddet er skattepliktig inntekt i det året rentene påløper.

3 Anvendelse

3.1 Generelt

Sparebeløp og renter påløpt til og med det år skattyteren fyller 33 år skal etter vilkårene brukes til erverv av, eller nedbetaling av gjeld på ny fast bolig for skattyteren, jf. FSFIN § 16-10-4. Forutsetningen er at boligen eies av skattyteren selv eller hans ektefelle og at den er ny, dvs. den ble ervervet etter at konto for boligsparing ble opprettet. Uttak kan ikke brukes i forbindelse med bolig som eies av ikke-meldepliktig samboer når skattyter ikke er eller blir medeier av boligen.

Det er uten betydning hvordan boligen opprinnelig ble ervervet, enten dette har skjedd ved kjøp, gave eller arv. Se nedenfor om hvilke anvendelser av uttaket som anses som kostnader til anskaffelse av bolig.

3.2 Hva anses som bolig

3.2.1 Generelt

Som bolig anses:

- selveierbolig (enebolig, tomannsbolig, leilighet i flermannsbolig, selveierleilighet)
- andelsleilighet
- aksjeleilighet
- obligasjonsleilighet
- egen boligdel i avskrivbart bygg
- våningshus på gårdsbruk.

3.2.2 Bolig i utlandet

Boligen kan være i Norge eller i et annet land.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2.3 Garasje

Sparebeløpet kan anvendes til anskaffelse av garasje tilknyttet fast bolig som anses som ny for skattyteren, se nedenfor. Forutsetningen er at garasjen erverves til eget bruk. Dersom garasjen ikke erverves/oppføres samtidig som boligen, må garasjen erverves/oppføres innen rimelig tid etter ervervet eller oppføringen av boligen.

3.2.4 Husbåt

Husbåt til bruk som helårsbolig anses ikke som bolig. Se uttalelse fra finansministeren av 14. september 1999, dok. nr. 15:391 (1998-99).

3.3 Hva kreves for at boligen anses som fast

3.3.1 Generelt

For at boligen skal anses som fast for skattyteren, kreves det i utgangspunktet at skattyteren virkelig bruker boligen som sin faste bolig etter skatteloven. Om hvor en skattyter har sitt skattemessige bosted, se emnet «Bosted – skattemessig bosted». Innflytting i boligen må skje innen rimelig tid. Innflytting innen 6 måneder etter at boligen er ervervet/innflyttingsklar, vil uansett måtte anses som rimelig tid.

Pendlerbolig hvor skattyteren bare har arbeidsopphold, vil ikke kunne anses som fast bolig. Derimot anses egen bolig på studiestedet som fast bolig, forutsatt at skattyter ikke eier annen fast bolig.

Det er ikke adgang til å anvende sparebeløp mv. til erverv av, eller nedbetaling av gjeld på fritidsbolig.

3.3.2 Ikke tatt i bruk

Boligeiendom ervervet til eget bruk regnes som ny fast bolig selv om skattyter pga. sitt arbeid, helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, jf. FSFIN § 16-10-4 tredje ledd. Forutsetningen er at skattyter ikke kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av boligen. Se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 9.3.

3.4 Hva kreves for at boligen skal anses som ny

3.4.1 Generelt

I utgangspunktet må boligen være ervervet og tilflyttet etter at kontoen ble opprettet, jf. FSFIN § 16-10-4 annet ledd første punktum. Ved kjøp av bestående boliger er det tidspunktet for overtakelse som normalt regnes som ervervstidspunktet, se for øvrig emnet «Eierbegrepet». Leilighet med eksklusiv bruksrett i to- eller flermannsbolig anses som ny hvis den erverves og tilflyttes etter at kontoen ble opprettet. Dette gjelder selv om man eier andre deler av to- eller flermannsboligen fra før.

Bolig som er tilflyttet før dette, men hvor eiendomsretten er ervervet etter at kontoen ble opprettet, regnes også som ny bolig, jf. FSFIN § 16-10-4 annet ledd andre punktum. Dette vil være aktuelt

- ved kjøp av leid bolig, eller
- ved kjøp av bolig man tidligere har bodd vederlagsfritt i, f.eks. barndomshjem, eller
- ved omdanning fra andels-/aksjeleilighet til eierleilighet, eller
- når en ikke-meldepliktig samboer kjøper seg inn i boligen som den annen samboer eier. Det samme gjelder for ektefeller dersom BSU-konto er opprettet før inngåelse av ekteskapet selv om ektefellene tidligere var ikke-meldepliktige samboere.
- som er bygget etter at kontoen ble opprettet, på tomt ervervet før BSU-kontoen ble opprettet, eller
- som var under (ny)bygging før BSU-kontoen ble opprettet, men som først ble ferdig etter dette.

3.4.2 Ekteskapsinngåelse

Når en ektefelle etter ekteskapsinngåelse flytter inn i den annen ektefelles bolig, regnes boligen som ny for den innflyttende ektefelle, FIN i Utv. 1976/99. Formuesordningen mellom ektefellene (særeie/felleseie) har ingen betydning i denne sammenheng.

3.4.3 Skilsmisse/separasjon

Bolig tilflyttet av ektefellene før konto ble opprettet, anses ikke for noen del som ny for den ektefelle som overtar eiendommen på skifte etter separasjon eller skilsmisse. Dette gjelder selv om eiendommen var den andre ektefelles særeie.

3.5 Hva regnes som kostnader til anskaffelse

3.5.1 Generelt

Når boligen er ny, se ovenfor, kan uttak benyttes til, jf. FSFIN § 16-10-4 første, fjerde og femte ledd:

- kjøpe-/byggesum for (selve) huset, herunder overtakelse av gjeld
- kjøpesum for tomt av passende størrelse til egen fast bolig, herunder innfestingsavgift for festet tomt, eller innløsning av festet tomt
- betaling for nødvendig aksje, andel eller obligasjon
- betaling av renter og avdrag på lån til den faste boligen
- betaling av renter og avdrag på felleslån i borettslag
- utløsning av fraseparert eller fraskilt ektefelle fra bolig som har tilhørt ektefellenes felleseie dersom boligen anses som ny for skattyteren, se FIN i Utv. 1976/99.

Uttak kan ikke brukes til:

- betaling av den forholdsmessige del av eiendommen som skattyteren ikke skal bruke til egen bolig, f.eks. utleiedel i tomannsbolig
- betaling av arveavgift for bolig mottatt som arv eller gave
- påkostning/vedlikehold på boligen selv om den er ny, og
- å løse ut medeier i felles bolig som er anskaffet før opprettelse av spareavtale.

Uttak kan ikke anses anvendt i samsvar med vilkårene for betalinger mv. som er foretatt i år før uttaksåret.

3.5.2 Nærmere om betaling av renter og avdrag på lån

Når boligen er ny, kan innestående på BSU-kontoen benyttes til betaling av renter og avdrag på lån til den faste boligen. Som lån til bolig likestilles lån til nødvendig aksje, andel eller obligasjon. BSU-kontoen kan også benyttes til betaling av renter og avdrag på fellesgjeld som skattyter tok over ved kjøp av bolig. Det er ikke krav om at lånet er benevnt boliglån av långiver eller er sikret med pant i huset, aksjen, andelen eller obligasjonen, men lånebeløpet må være benyttet til erverv av boligen. Skattyter må sannsynliggjøre at lånet er et boliglån.

BSU-midler kan benyttes til nedbetaling av rammelån og andre lån, som er opplånt etter åpning av BSU-kontrakt, forutsatt at den opprinnelige hovedstolen som knyttet seg til erverv av bolig ikke på noe tidspunkt er nedbetalt så mye at den er lavere enn den del av BSU-midlene som benyttes til nedbetaling av lånet.

Ved betaling av lånet skilles det ikke mellom renter på den opprinnelige hovedstolen og renter fra annen opplåning. Se FIN i Utv. 2009/1279.

3.6 Flytting av BSU-konto

Etter ligningspraksis har skattyter anledning til å flytte BSU-kontoen fra en godkjent spareinnretning til en annen under forutsetning av at innskuddsbeløpet overføres direkte mellom spareinnretningene. Dette gjelder også utbetalinger fra Bankenes sikringsfond, dersom skattyter kan dokumentere at utbetalingsbeløpet er overført til ny spareinnretning uten ubegrunnet opphold og innen rimelig tid. Nærmere om dette, se brev fra SKD 22. mai 2015.

3.7 Frist for uttak

Det er ikke satt noen frist for når uttak må foretas. Skattyteren kan således ta ut og anvende midlene etter at han er fylt 33 år.

3.8 Frist for bruk av uttaket

Skattyteren må innen uttaksårets utgang ha brukt beløp uttatt fra kontoen i samsvar med vilkårene for anvendelsen. Det er ikke tilstrekkelig at det er foretatt

forskuddsbetaling for arbeider som først skal utføres et år senere. Er uttak ikke brukt innen utgangen av uttaksåret, er dette et brudd på vilkårene, se nedenfor.

3.9 Flere uttak

Det er adgang til å foreta flere uttak over flere år til boligformål. (Det er ikke anledning til å foreta innskudd på kontoen fra og med det inntektsåret skattyteren foretar første uttak.)

4 Brudd på vilkårene

4.1 Uttak

4.1.1 Innskutt beløp

Tar skattyter tidligere års innskutte beløp ut av kontoen og ikke benytter beløpet i samsvar med vilkårene for anvendelse, se ovenfor, anses dette som brudd på vilkårene, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav a.

Vilkårene anses ikke brutt ved uttak av årets innskudd før utgangen av året, selv om beløpet ikke anvendes eller settes inn igjen før utgangen av året.

4.1.2 Renter

Tar skattyter ut renter som er påløpt til og med det år han fyller 33 år og ikke benytter beløpet i samsvar med vilkårene for anvendelse, se ovenfor, anses dette som brudd, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav a. Skattyter kan fritt disponere renter som påløper etter det inntektsår han fyller 33 år.

4.2 Overdragelse av innestående på kontoen

Vilkårene for boligsparingen anses brutt ved overdragelse av innestående på kontoen, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav b. Dette gjelder likevel ikke overdragelse av hele sparebeløpet (innskutte midler og bundne renter) til ektefelle ved separasjon eller skilsmisse eller hvis gjenlevende ektefelle overtar kontrakten, jf. FSFIN § 16-10-5 annet ledd bokstav c og d. Den ektefelle som overfører sin konto kan opprette ny BSU-konto på vanlig måte, og spare inntil kr 200 000 på denne, uavhengig av tidligere innbetalinger på den overførte boligsparekontrakten.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er grensen for samlet innbetalt sparebeløp økt til kr 300 000, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd.

Ved overdragelse må navnet kontoen er registrert på endres. En ektefelle som overtar den andre ektefellens konto kan ikke fortsette sparingen på egen og overtatt konto hvis summen av innbetalt sparebeløp overstiger beløpsgrensen, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd annet punktum. Medfører overføringen at samlet sparebeløp på BSU-kontoen overstiger beløpsgrensen, kan det ikke foretas ytterligere innskudd på kontoen, jf. FSFIN § 16-10-2 første ledd.

4.3 Dødsfall

Skattyters død anses ikke som brudd på BSU-kontrakten. BSU-kontrakten anses bortfalt ved skattyters død. Dette innebærer at tidligere skattefradrag for utført sparing blir endelig, og at investeringsforpliktelsene for det akkumulerte sparebeløp bortfaller.

4.4 Konkurs

Det anses ikke som kontraktsbrudd at innestående på kontoen heves av konkursboet og midlene anvendes til dekning av kreditorenes krav, jf. FSFIN § 16-10-5 annet ledd bokstav e. Konkursdebitor har anledning til å fortsette å spare på ny konto.

4.5 Sikkerhetsstillelse

Vilkårene anses brutt når BSU-kontoen frivillig stilles som sikkerhet, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav c. Tas det derimot utlegg, beslag mv. i BSU-kontoen anses dette ikke som brudd på boligsparingen.

4.6 BSU-sparing i annen EØS-stat

Vilkårene anses brutt hvis skattyter ikke overholder opplysningsplikten ved sparing på boligsparekonto i annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav e. Om opplysningsplikten, se pkt. 6. Vilkårene anses likevel ikke brutt dersom skattyter godtgjør at det foreligger særlige omstendigheter som har forhindret skattyter fra å oppfylle sin opplysningsplikt, jf. FSFIN § 16-10-5 annet ledd bokstav f. Skattyter må uansett gis mulighet til å rette opp i forholdet.

4.7 Konsekvenser av brudd

Det er ikke anledning til å betale inn mer på BSU-kontoen fra og med det inntektsåret det ble foretatt uttak eller overføring, som førte til at vilkårene ble brutt.

Har skattyteren ikke brukt noen del av innskutte beløp i samsvar med vilkårene for anvendelsen, skal det gis et tillegg i skatt som tilsvarer det samlede skattefradrag som skattyter har fått, jf. sktl. § 16-10 sjette ledd. Dette gjelder også for skattefradrag knyttet til sparemidler som fortsatt står inne på kontoen. Derimot skal det ikke gis slikt skattetillegg for godskrevne renter som står på kontoen.

Hvis en skattyter som har fått overdratt BSU-midler fra ektefelle ved skilsmisse bryter vilkårene, vil denne få tillegg i skatt både på grunnlag av det overførte beløp og egen sparing.

Har skattyter brutt vilkårene, men brukt deler av sparemidlene i samsvar med vilkårene, skal det bare gis tillegg i skatt for den delen av sparemidlene som ikke er brukt i samsvar med vilkårene, herunder innskutte beløp som ikke er tatt ut. Ved beregningen av tillegget i skatt anses beløp som er brukt til erverv av ny fast bolig først å komme fra innbetalt sparebeløp, deretter akkumulerte renter påløpt til og med det året skattyteren fylte 33 år.

Eksempel

En skattyter har en sparekonto med innestående kr 130 000, hvorav kr 100 000 i innbetalte sparemidler og kr 30 000 er renter påløpt før fylte 33 år. Skattyteren tar ut kr 80 000 og bruker kr 65 000 til erverv av ny bolig innen utløpet av uttaksåret, mens resten av uttaket, kr 15 000, brukes til kjøp av innbo. Det står kr 50 000 igjen på kontoen.

Fordi ikke hele uttaket er brukt til bolig, er vilkårene brutt. Skattyteren skal ha et tillegg i skatt. Han har brukt kr 65 000 etter vilkårene. Av det totalt innbetalte sparebeløp, vil det da være kr 100 000 – kr 65 000 = kr 35 000 som ikke er benyttet etter vilkårene. Tillegget i skatt blir da 20 % av kr 35 000 lik kr 7 000.

5 Innrapportering

Bankene innrapporterer sparebeløpet maskinelt til Skattedirektoratet, jf. lignl. § 5-9 bokstav b. Det innrapporterte beløpet legges direkte til grunn i skatteberegningen.

Skattedirektoratet sender liste til det enkelte skattekontor over de skattytere som har foretatt uttak fra BSU-konto i løpet av inntektsåret. Det er opp til det enkelte skattekontor å ta stilling til hvorvidt uttaket kan godkjennes som boliguttak.

6 Opplysningsplikt ved sparing i institusjon i annen EØS-stat

Spareinstitusjoner i annen EØS-stat innrapporterer ikke maskinelt til Skattedirektoratet. Skattytere som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat må selv fremlegge dokumentasjon for at skattefradrag kan gis. Dokumentasjonsplikten oppfylles ved årlig å levere RF-1231 sammen med selvangivelsen, samt årsoppgave fra spareinstitusjonen. Ved førstegangsetablering av boligsparekonto, eller ved overføring av en boligsparekonto fra en spareinstitusjon til en annen, skal avtale om opprettet BSU-konto legges ved selvangivelsen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bosted – skattemessig bosted

– *Sktl. § 3-1.*
– *FSFIN § 3-1.*

1 Innledning

I dette emnet omtales reglene om hvor personlige skattytere til enhver tid anses å ha sitt skattemessige bosted (hjem) i Norge. Reglene er i utgangspunktet sammenfallende for bosted etter skatteloven og folkeregisterloven. Reglene er likevel ikke sammenfallende i alle tilfeller, f.eks. for studenter og for personer som flytter til Norge fra et annet nordisk land og for personer som har flyttet til utlandet. Videre kan folkeregistermyndigheten gi dispensasjon fra hovedregelen om bosted i visse tilfeller, se forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering (folkeregisterloven) § 5-3 fjerde ledd.

Det er imidlertid ikke avgjørende for det skattemessige bosted hvor skattyter er registrert bosatt iht. folkeregisteret.

Det skattemessige bosted vil bl.a. ha betydning for:

– hvilken kommune det skal skattes til (skattekommune for det enkelte inntektsår basert på bosted 1. november i året forut for inntektsåret), se emnet «Skattestedet», og
– fradragsrett for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet (skattemessig bosted til enhver tid). Se emnene «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

Om når en skattyter skal anses skattemessig bosatt i Norge eller utlandet, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

2 Hovedregel

2.1 Enslige

Enslige anses i utgangspunktet bosatt der hvor de har sitt hjem, normalt der de har overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-1. Om bosted for enslige som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se pkt. 5.4.

2.2 Person som bor sammen med barn eller søsken

Person som uten å bo sammen med ektefelle, bor sammen med egne barn, anses bosatt der barna tar sin overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-2 første ledd første punktum. Dette gjelder ikke lenger når barna flytter ut av det felles hjem. Som barn forstås biologiske barn, fosterbarn og adoptivbarn som i løpet av året ikke er fylt 22 år.

Bor foreldrene hver for seg, og barnet bor skiftevis hos dem, vil bare den av foreldrene som bor der barnet bor det meste av året, anses å ha felles hjem med barnet. Bor barnet like mye hos hver av foreldrene, vil det avgjørende være hvor barnet er registrert i folkeregisteret.

Enslige som forsørger søsken som de bor sammen med, anses bosatt i deres felles hjem, jf. sktl. § 3-1 sjette ledd.

2.3 Ektefeller

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Ektefeller som bor sammen, anses bosatt i deres felles hjem, jf. sktl. § 3-1 sjette ledd og FSFIN § 3-1-2 første ledd første punktum. Ektefeller som ikke kan anses å ha noe felles hjem, skal behandles som bosatt hver for seg, se for øvrig emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Ektefellenes felles hjem går foran felles hjem med barn, jf. FSFIN § 3-1-2 første ledd tredje punktum. Som barn forstås biologiske barn, fosterbarn og adoptivbarn som i løpet av året ikke er fylt 22 år.

Om bosted for ektefelle som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se pkt. 5.3.

2.4 Samboere

Samboere behandles etter reglene for enslige, eventuelt person som bor sammen med barn eller søsken, se ovenfor. Dette gjelder også meldepliktige samboere.

Om bosted for samboere som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se pkt. 5.5.

2.5 Skoleelever, studenter, mv.

Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som hovedbeskjeftigelse, skal normalt anses bosatt i hjemkommunen uavhengig av døgnhvile.

Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som bibeskjeftigelse skal normalt anses bosatt i oppholdskommunen, dvs. bostedet bedømmes etter de vanlige regler, jf. sktl. § 3-1 sjette ledd og FSFIN § 3-1-1.

Skoleelev/student med ektefelle og/eller barn følger de vanlige reglene og anses derfor bosatt i den kommune ektefellen og/eller barna anses bosatt. Slik sett vil gifte studenter i utgangspunktet anses bosatt i studiekommunen dersom de har et felles hjem der.

Skoleelever/studenter har anledning til å velge å stå registrert i folkeregisteret som bosatt på studiestedet, selv om reglene for øvrig ville ha tilsagt et annet bosted, jf. forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering § 5-5 (folkeregisterloven). Valg av bostedsregistrering i folkeregisteret på studiestedet er ikke avgjørende for det skattemessige bosted.

2.6 Utland

Skattyter som er skattemessig bosatt i Norge, men som har ektefelle og/eller barn, eventuelt foreldre, som er skattemessig bosatt utenfor Norge, skal ved avgjørelsen av hvor i Norge han er bosatt etter norske bestemmelser, behandles etter reglene for enslige. Ved denne avgjørelsen tas bare hensyn til bosted i Norge. Dette gjelder selv om skattyteren påstår å ha felles bolig med ektefelle og/eller barn ved at de besøker skattyteren i en annen bolig i Norge enn den skattyter anses bosatt i etter reglene for enslige.

3 Særregel for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, mv.

Sktl. § 3-1 syvende har særregler for medlemmer av regjering og Storting, samt statssekretærer og politiske rådgivere i departementer og ved statsministerens kontor. Om dette, se nærmere i emnet «Stortingsrepresentanter mv.».

4 Særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen

Om særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen, se emnet «Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

5 Pendlere

5.1 Generelt

En pendler er en person som av hensyn til inntektsgivende aktivitet, overnatter utenfor hjemmet. Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, f.eks. studier, fritidsformål, luksusmotiverte årsaker, familiære forhold mv. medfører ikke at en person anses som pendler. Hvis oppholdet utenfor hjemmet skyldes inntektsgivende aktivitet, kan vedkommende anses som pendler selv om det er praktisk mulig å foreta daglige reiser mellom hjem og arbeidssted. Reiseavstanden kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av om oppholdet utenfor hjemmet skyldes andre grunner enn inntektsgivende aktivitet. Om skillet mellom opphold under yrkesreiser og pendleropphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 4.

Pendler yrkesaktive mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig, må det avgjøres hvilken av boligene som skal anses som skattyterens hjem (skattemessige bosted).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.2 Pendling tillfra utlandet eller i utlandet

Reglene om pendleres bosted mv., se nedenfor, gjelder ikke direkte for skattyter som reiser mellom bolig i Norge og bolig i utlandet eller mellom boliger i utlandet.

Reglene gjelder ikke ved avgjørelsen av spørsmålet om skattyteren er skattepliktig som bosatt i Norge. Om dette spørsmålet, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

Ved avgjørelsen av spørsmål om hvilken kommune i Norge skattyteren er skattepliktig til, skal det ikke tas hensyn til boliger i utlandet.

Om fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet når skattyteren arbeider og overnatter i Norge og pendler til et virkelig hjem utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

Om fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet når skattyteren arbeider og overnatter i utlandet, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

Pendler skattyter som anses skattemessig bosatt i Norge, mellom bolig i Norge og sitt virkelige hjem i utlandet, vil det utenlandske hjemmet ikke kunne anses som skattemessig bosted med virkning for skatteplikt til Norge. Slik pendling har heller ikke betydning for avgjørelsen av hvilken kommune vedkommende er skattepliktig til i Norge. Ved denne avgjørelsen tas bare hensyn til bosted i Norge.

5.3 Familiependlere

5.3.1 Hvem behandles etter reglene for familiependlere

Som familiependlere regnes:

- ektefeller (gjelder ikke for meldepliktige samboere)
- ugifte pendlere som har felles hjem med barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke stilt krav til at barnet forsørges, og
- personer som bor sammen med egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare såfremt vedkommende forsørger minst en av dem.

Ektefeller som er separert, er fremdeles ektefeller etter lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap. Separerte ektefeller behandles imidlertid ikke som ektefeller i forhold til reglene om familiependlere, med mindre de er flyttet sammen igjen. Dette gjelder enten det foreligger faktisk samlivsbrudd eller formell separasjon. Personer som er skilt, er ikke lenger ektefeller selv om de bor sammen. De behandles da etter reglene om samboere.

5.3.2 Bosted for familiependlere, generelt

Familiependler anses bosatt i det hjemmet som er felles med ektefelle, barn mv., uavhengig av døgnhvilen, jf. FSFIN § 3-1-2. Har ektefeller bare ett hjem som er felles for dem, går dette foran en av ektefellenes eventuelle felles hjem med andre (barn eller forsørgede søsken, f.eks. på barnets studiested). Ved vurderingen av om en bolig skal anses som felles for ektefellene, kan det være aktuelt å vurdere flere inntektsår i sammenheng. Om ektefellers pendling mellom flere boliger som er felles for ektefellene, se nedenfor.

Eksempel

Et ektepar ukependler fra felles bolig i Kristiansand, til hver sin pendlerbolig i henholdsvis Stavanger og Oslo. Ekteparet skal anses bosatt i deres felles bolig i Kristiansand, fordi dette er den eneste boligen de har felles. Dette gjelder uavhengig av om de samlet har den overveiende døgnhvile i pendlerboligene, og selv om en av dem bor sammen med barn f.eks. i Stavanger. Om det tilfelle hvor begge pendler mellom den felles boligen i Kristiansand og en felles pendlerbolig f.eks. i Stavanger, se nedenfor.

5.3.3 Bosted for familiependlere, ektefeller hvor begge pendler mellom boliger som er felles for dem

Pendler begge ektefeller mellom flere boliger som er felles for ektefellene, anses de å ha sitt skattemessige bosted i den ene av de felles boligene etter følgende rangordning, jf. FSFIN § 3-1-2 annet ledd

– felles hjem med barn
– selvstendig bolig
– uselvstendig bolig

Kan ikke boligene skilles fra hverandre etter ovenstående oppstilling, skal ektefellene anses å ha sitt skattemessige bosted i den bolig hvor de til sammen har sin overveiende døgnhvile, se pkt. 6.2.3.

Om anledningen til å beholde bosted ved oppstart av pendling (sammenligningsregelen), se pkt. 5.6.

5.3.4 Bosted for familiependlere, hyppighet av pendling

For familiependlere er det ikke stilt spesifikke krav til hyppighet av pendlingen. Pendlingen må imidlertid skje så ofte at boligen kan anses som felles hjem, når en også tar de øvrige forhold med i betraktning. Normalt bør en kreve at pendleren har minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året.

For ektefeller som f.eks. pendler mellom felles boliger som begge er selvstendige, vil kravet til overveiende døgnhvile i FSFIN § 3-1-2 annet ledd normalt innebære at hjemreisene likevel må være langt hyppigere enn tre til fire reiser årlig.

Om at kravet til døgnhvile ikke gjelder hvis skattemessig bosted er fastsatt i medhold av sammenligningsregelen i FSFIN § 3-1-3 femte ledd, se pkt. 5.6. Om krav til reisehyppighet i slike tilfeller, se pkt. 5.6.2.

5.4 Enslige pendlere

5.4.1 Hvem behandles etter reglene for enslig pendler

Alle personer som ikke er familiependlere, jf. pkt. 5.3.1, behandles etter reglene for enslige pendlere, jf. FSFIN § 3-1-3.

5.4.2 Bosted for enslige pendlere

Avhengig av alder, vil en enslig pendler anses å ha sitt hjem i den bolig som kommer høyest på de to følgende oppstillinger, jf. FSFIN § 3-1-3. Om krav til hyppighet, se pkt. 5.4.3.

Personer som ved utgangen av inntektsårets er 21 år eller yngre	Personer som ved utgangen av inntektsårets er 22 år eller eldre
- foreldrehjemmet	- selvstendig bolig
- selvstendig bolig	- foreldrehjemmet
- uselvstendig bolig	- uselvstendig bolig

Stedet der foreldrene bor kan aldri gå foran en egen selvstendig bolig for person som er 22 år eller eldre. Om hva som er selvstendig bolig og hva som er foreldrehjem, se pkt. 6.

Skiller boligene seg ikke fra hverandre etter ovenstående oppstilling, må en falle tilbake på «døgnhvileregelen», se pkt. 6.2.

Skal den enslige pendleren etter reglene anses bosatt i foreldrehjemmet, men har sin overveiende døgnhvile i en annen bolig, kan han kreve å bli registrert som bosatt i denne boligen (gjelder også pendlere under 22 år). Kravet må fremsettes før 1. november i året før inntektsåret. Slik registrering kan ikke omgjøres så lenge boligsituasjon mv. i det vesentlige er uforandret, dvs. at han kan ikke skifte oppfatning senere med virkning for registreringen.

Om anledningen til å beholde bosted ved oppstart av pendling (sammenligningsregelen), se pkt. 5.6.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.4.3 Krav til hyppighet av pendlingen, generelt

For enslige er forutsetningen for å bli ansett som pendler, at besøkene til den boligen som regnes som et skattemessig bosted skjer med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig. Reiseavstand, reisemuligheter og økonomi teller med ved vurderingen.

5.4.4 Krav til hyppighet av pendlingen, personer som er 22 år eller eldre

For enslige som er 22 år eller eldre er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke, jf. FSFIN § 3-1-5 annet ledd annet punktum. Med kort reiseavstand til foreldrehjemmet eller annet hjem, kreves det hyppigere besøk.

I visse tilfelle kan imidlertid skattyter bli ansett som pendler også ved sjeldnere hjembesøk enn hver tredje uke. Dette gjelder når det foreligger helt spesielle forhold, f.eks. spesielle arbeidsforhold, svak økonomi eller sykdom som gjør det rimelig å lempe på minstekravet. Lang reiseavstand kan i utgangspunktet ikke begrunne noe unntak fra treukerskravet. Unntak gjelder likevel hvis årlig reiseavstand ved hjembesøk hver tredje uke medfører at reiselengden overstiger fradragsbegrensningen i sktl. § 6-44 første ledd (75 000 kilometer).

5.4.5 Krav til hyppighet av pendlingen, personer som er 21 år eller yngre

For enslige som er 21 år eller yngre gjelder ikke kravet om hjemreise hver tredje uke. Besøkene i den boligen som regnes som det skattemessige bosted, må foretas med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig etter forholdene. Som et utgangspunkt for vurderingen kan en legge til grunn at hjemreise ca. hver sjette uke er tilstrekkelig.

5.4.6 Krav til hyppighet av pendlingen, spesielt om pendling til to foreldrehjem

Der skattyter regelmessig reiser fra bolig på arbeidsstedet skiftevis til foreldre som bor på hvert sitt sted, vil summen av antall reiser til begge foreldrehjemmene være avgjørende ved vurderingen av om kravet til pendlerhyppighet anses oppfylt. Det skattemessige bosted vil likevel bare være ett av foreldrehjemmene, se pkt. 6.3.

5.5 Samboere som pendler

Har ingen av samboerne felles hjem med barn eller forsørgede søsken, skal ingen av dem behandles etter reglene om familiependlere. Samboerne behandles da etter reglene for enslige pendlere. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige, og selv om den ene samboeren forsørger den andre samboeren.

For samboere som bor sammen med felles barn og/eller begge har hver sine særkullsbarn eller bor sammen med forsørgede søsken, gjelder reglene for familiependler for hver av dem såfremt vedkommende pendler.

For samboere hvor den ene har felles hjem med egne barn (særkullsbarn) og den andre samboeren ikke har barn som bor hjemme, skal den med barn behandles etter reglene om familiependling. Den av samboerne som ikke har barn som bor hjemme, skal behandles etter reglene for enslige. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger samboeren og/eller samboerens særkullsbarn.

5.6 Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen)

5.6.1 Generelt

Enslige pendlere og ektefeller som pendler mellom forskjellige boliger kan etter krav fremsatt overfor skattekontoret få skattemessig bosted fastsatt etter sammenligningsregelen, jf. FSFIN § 3-1-3 femte ledd. For ektefeller må begge fremsette slikt krav. Det er en forutsetning at alle vilkårene nedenfor er oppfylt på det tidspunkt skattyter(ne) kan påberope seg sammenligningsregelen:

– skattyteren må ha vært folkeregistrert bosatt på vedkommende sted i minst tre år, regnet fra dato til dato, før pendlingen tar til. For ektefeller er det krav om at begge har bodd på vedkommende sted i tre år.

- boligen på det opprinnelige bostedet har minst dobbelt så stort areal av primærrom som den andre boligen. Reglene om måling av areal hvor det bor flere personer gjelder for begge boligene. Nærmere om måling av areal og om areal der det bor flere personer over 15 år, se nedenfor
- skattyteren eller ektefellen eier eller har kostnader til leie av boligen på det opprinnelige bostedet. Skattyter som har benyttet en eiendom som bolig mot å dekke driftskostnadene, likestilles med skattyter som tar til å pendle fra en eid eller leid bolig dersom skattyter er nær slektning av eiendommens eier eller er mottaker etter en føderådskontrakt.
- for ektefeller må begge pendle mellom felles boliger. Er den ene ektefellen allerede pendler, er det tilstrekkelig at den andre begynner å pendle
- skattyter(ne) fortsetter å bruke boligen, for ektefeller som felles bolig
- skattyter(ne) har ikke felles bolig med barn i en annen bolig enn det tidligere bostedet

FSFIN § 3-1-3 femte ledd krever at pendlingen må skje til en bolig i en annen kommune. Dette kravet har betydning for skattestedet, men i forhold til reglene om fradrag for merkostnader til pendling kan det ikke oppstilles noe krav om at boligene ligger i forskjellige kommuner.

5.6.2 Krav til besøkshyppighet ved bruk av sammenligningsregelen

For enslige pendlere vil kravet om besøkshyppighet være det samme hvor bostedet er fastsatt i medhold av sammenligningsregelen som for øvrige tilfeller hvor vedkommende anses som pendler, jf. FSFIN § 3-1-5 annet ledd, sepkt. 5.4.

For ektefeller som pendler mellom felles boliger, gjelder i utgangspunktet de krav til besøkshyppighet som skal til for at boligen skal kunne anses som det felles hjem, jf. FSFIN § 3-1-5 første ledd. Hvis pendlingen ikke skjer regelmessig og så hyppig som reiseavstand mv. tilsier, vil den opprinnelige boligen lett miste karakter av å være det egentlige felles hjem. Skjer hjemreisen sjeldnere enn hver tredje uke, må det normalt legges til grunn at opprinnelige boligen ikke lenger kan anses som det felles hjem. Vurderingen blir i praksis tilsvarende som for enslige pendlere.

5.6.3 Vilkårene for å bruke sammenligningsregelen opphører

Fører etterfølgende forhold til at vilkårene for fortsatt skattemessig bosted etter sammenligningsregelen ikke lenger er oppfylt, må skattyters skattemessige bosted avgjøres på grunnlag av den nye situasjonen.

Eksempler på etterfølgende forhold som medfører bortfall av retten til å bruke sammenligningsregelen:

- Skattyteren får felles hjem med barn i en annen bolig
- skattyteren leier ut en del av boligen på hjemstedet, slik at hans andel av boligen ikke lengre er over dobbelt så stor som boligen vedkommende pendler til
- samboerens barn på hjemstedet fyller 15 år, slik at skattyters andel av boligen ikke lengre er over dobbelt så stor som boligen vedkommende pendler til.

En skattyter som har fått godkjent skattemessig bosted etter sammenligningsregelen, kan når som helst kreve å få endret sitt skattemessige bosted til det som følger av de vanlige reglene med virkning fra det tidspunkt kravet er fremsatt.

6 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

6.1 Bostedstvist

Om tvist mellom kommuner hvor en personlig skattyter anses bosatt, se lignl. § 11-3.

6.2 Døgnhvile

6.2.1 Hvor skattyteren har døgnhvile

Stedet for døgnhvilen skal anses å være der hvor skattyteren faktisk oppholder seg under døgnhvilen. Det vil være der skattyteren tar sin nattesøvn eller tilsvarende hvile. Overnattinger på andre steder enn boligen på hjemstedet og pendlerboligen, skal ikke tilordnes noen av boligene.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.2.2 Overveiende døgnhvile

Når en skal fastslå hvor skattyteren har sin overveiende døgnhvile, må en vurdere dette over en tidsperiode. Normalt vil denne perioden være inntektsåret.

Flytter skattyteren f.eks. fra en bolig på hjemstedet til en annen bolig eller fra en pendlerbolig til en annen bolig, skal døgnhvilen regnes separat for hver bolig. Ved varige endringer av forholdene, må det foretas en vurdering av perioden før og etter endringen slik en tror det ville vært/vil bli på årsbasis.

Eksempel

Foreldrene til en enslig under 22 år er skilt. Den enslige har egen bolig, men har pendlet både til morens og farens hjem. I forholdet mellom foreldrehjemmene har han hatt den overveiende døgnhvile på årsbasis i morens hjem. Den 15. mai dør moren og den enslige pendler bare til farens hjem. En skal da ikke vurdere i hvilket av hjemmene den enslige hadde sin overveiende døgnhvile i løpet av inntektsåret, men vurdere tidsrommene før og etter morens død separat. Den enslige må da anses bosatt hos moren frem til dødsfallet og hos faren etterpå.

6.2.3 Samlet døgnhvile for ektefeller

Krav til overveiende samlet døgnhvile for ektefeller, er etter skattereglene bare aktuell i tilfelle ektefellene pendler mellom felles boliger. Da telles døgnhvilen i de forskjellige boliger separat for hver ektefelle. Det er ikke noe krav til døgnhvilen at ektefellene er der samtidig. Ektefellenes døgnhvile i samme bolig legges sammen. Den av fellesboligene hvor ektefellene etter dette får mest døgnhvile, er den fellesbolig hvor de samlet har overveiende døgnhvile.

6.3 Foreldrehjem

Foreldrehjemmet er bolig (boenhet) hvor en eller begge av skattyterens foreldre anses skattemessig bosatt. Bolig til eventuelt andre personer som skattyteren har vokst opp hos, anses også som foreldrehjem. Er foreldrene skattemessig bosatt i forskjellige boliger, er begge boligene i utgangspunktet foreldrehjem, men bare en av dem kan anses som foreldrehjemmet i forhold til reglene om bosettelse. Hvilket av foreldrehjemmene dette er, avgjøres på grunnlag av døgnhvileregelen, se ovenfor. Hvilket av foreldrehjemmene som er foreldrehjem etter reglene om bosettelse, kan skifte fra år til år.

Eksempel

Har en skattyter pendlet 20 ganger til det ene foreldrehjemmet med i alt 40 døgn med overnatting der, men pendlet til det andre foreldrehjemmet i to ferier (to reiser) men med i alt 45 døgns overnatting der, vil bare det siste foreldrehjemmet være det foreldrehjemmet hvor skattyteren etter omstendigheten kan bli ansett bosatt vedkommende år. Hvor skattyteren er bosatt i forhold til skattereglene, kan da ikke avgjøres med endelig virkning før året er gått. (Eksempelet forutsetter at skattyteren enten er under 22 år eller at han har uselvstendig bolig på arbeidsstedet.)

Dersom skattyter er 22 år eller eldre og har eksklusiv disposisjonsrett til en egen boenhet i den bygningen som foreldrene bor i, anses ikke denne boenheten som en del av foreldrehjemmet i skattemessig forstand. Denne delen av bygningen betraktes i slike tilfeller som skattyterens boenhet og må vurderes separat i forhold til om denne skal anses som en selvstendig eller uselvstendig bolig. En egen boenhet i tilknytning til foreldrehjemmet som disponeres eksklusivt av skattyter som er 21 år eller yngre, må i forhold til reglene om skattemessig bosted anses som en del av foreldrehjemmet, jf. FSFIN § 3-1-3.

6.4 Selvstendig/uselvstendig bolig

6.4.1 Generelt

I vurderingen av hva som er ansett som selvstendig bolig, benyttes begrepet primærrom (bruksareal av boligens primærdel), se pkt. 6.4.10. Dette begrepet har med virkning fra 2008 for alle praktiske formål erstattet begrepet boareal. Dersom det ikke foreligger

nyere oppmålinger som angir primærrom, kan en benytte tidligere oppmålinger som angir boareal. Det samme gjelder dersom tidligere oppmålinger som angir boareal gir et annet resultat enn nyere oppmålinger som angir primærrom. Bruk av eldre oppmålinger forutsetter at boligen ikke er bygget om eller lignende etter oppmålingen. Ligningsmyndighetene kan velge å legge bruksareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn primærrom/boareal, jf. FSFIN § 3-1-4 annet ledd. Som selvstendige regnes bare boliger eller leiligheter (boenheter) som fyller alle vilkårene nedenfor, jf. FSFIN § 3-1-4:

- boenheten har minst 30 kvm primærrom. Bor det flere personer i boenheten, må primærrom økes med 20 kvm for hver ytterligere beboer i boenheten som er fylt 15 år. Om særregel for leid bolig der det bor flere personer innenfor boenheten, se nedenfor. Om diverse spørsmål vedrørende måling av areal, se nedenfor
- boenheten har innlagt vann og avløp, se nedenfor
- pendleren eier eller disponerer boenheten for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet på minst ett år, se pkt. 6.4.5.
- pendleren har tilgang til boenheten alle ukens dager, dvs. også i helgene og i perioder hvor vedkommende ikke arbeider, se pkt. 6.4.6.

Foreldrehjem (den boenhet som foreldrene disponerer, se ovenfor) vil aldri kunne anses som selvstendig bolig for skattyter. Boliger som ikke er selvstendige eller foreldrehjem, regnes som uselvstendige boliger. Således vil f.eks. en enebolig være uselvstendig bolig hvis den ikke tilfredsstiller krav til varighet for disponeringstiden.

6.4.2 Selvstendig bolig, antall personer som skal regnes å bo i boligen

Det avgjørende er hvor mange personer som faktisk disponerer og bruker bolig i boenheten. Ved vurderingen av hvor mange personer som skal regnes å bo i boligen, legges de faktiske forhold over en periode til grunn. Det er ikke noe krav at personene er folkeregistermessig/skattemessig bosatt i boligen.

6.4.3 Selvstendig bolig, særregel for leid bolig hvor det bor flere personer innenfor boenheten

Det gjelder særregler for hvilket primærrom som kan kreves lagt til grunn ved vurderingen av om det er en selvstendig bolig i forhold til arealkravet hvis skattyter leier en eksklusiv bruksrett til ett eller flere rom som utgjør en begrenset del av boenheten hvor det også bor andre. Vedkommende kan i slike tilfeller kreve at boligarealet måles for den delen han disponerer alene, tillagt vedkommendes andel av fellesarealet innenfor boenheten. Fellesarealet fordeles likt mellom beboere som har fylt 15 år. Andel av fellesareal skal likevel ikke tillegges dersom antall beboere i boenheten som har fylt 15 år, er sju eller flere. Fellesareal i bygningen utenfor boenheten, som heis og trappeoppganger i blokker, regnes ikke med. Om diverse spørsmål vedrørende måling av areal, se nedenfor.

Denne regelen gjelder bare for personer som leier. Primærrom for andre må da regnes ut etter hovedregelen.

6.4.4 Selvstendig bolig, innlagt vann og avløp

Vann og avløp må være lagt inn i den aktuelle boenheten. Det er ikke tilstrekkelig at det er adgang til vann/utslag i bygningen, men utenfor boenheten.

Det er ikke krav om at boligen skal være tilknyttet offentlig vann og/eller kloakksystem. Innlagt vann fra f.eks. brønn eller borehull vil regnes som innlagt vann forutsatt at helårsbruk er mulig, dvs. er isolert mot frost. Det forutsettes at avløp også kan brukes hele året.

Det er ikke noe krav til at boligen har WC eller annen form for toalett for å være selvstendig.

Det er ikke et krav til selvstendig bolig at den har kjøkkenfunksjon. Dette fører til at f.eks. leide boenheter uten kjøkken, eller med tilgang til kjøkken med forbud mot å lage varm mat, kan være selvstendig bolig dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.4.5 Selvstendig bolig, disponerer boligen i minst ett år

Kravet om at pendleren skal eie eller disponere boligen for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst ett år, innebærer at disponeringen skal være sammenhengende. I utgangspunktet skal varigheten bedømmes etter forholdene ved innflyttingstidspunktet. Er det ved innflyttingen forutsatt at boligen skal disponeres i mindre enn ett år, men denne forutsetningen endrer seg og/eller disponeringen faktisk blir minst ett år, er kravet til selvstendig bolig oppfylt med virkning fra det tidspunkt skattyteren ble klar over at disponeringen ble minst ett år.

Er forholdet på forhånd antatt å vare minst ett år, men det faktisk blir kortere, vil kravet om disposisjonsrett i minst ett år likevel være oppfylt.

Det er ikke et krav at vedkommende må ha en leiekontrakt på minst ett år. Eier skattyteren boligen, legges det til grunn at han disponerer den i minst ett år, med mindre den var leid ut eller solgt på det aktuelle tidspunkt. For samboere som bor i bolig eid/leid av den andre samboeren, kan en gå ut fra at vilkåret om disponering i minst ett år er oppfylt.

Må skattyteren f.eks. fraflytte boligen i ferietiden fordi utleieren skal bruke den til familie/utleie til andre, vil ikke kravet om sammenhengende disposisjon i ett år være oppfylt. Derimot vil en leietaker som for eksempel beholder leiligheten for oppbevaring av innbo anses for å disponere leiligheten sammenhengende, selv om han gir utleier anledning til å bruke den i ferien.

Disposisjonsretten må ses i forhold til hver separate bolig. Flytter skattyteren til ny bolig f.eks. uten å skifte arbeidsplass, må tiden regnes separat for hver bolig.

6.4.6 Selvstendig bolig, tilgang alle ukens dager

For å si at skattyter ikke har tilgang alle ukens dager, forutsettes det at det minst hver uke er ett helt døgn hvor skattyter ikke har tilgang. For eksempel kan det være at andre skal inn i boligen i de dagene skattyteren ikke har tilgang, eller at boligen f.eks. er i et brakkeanlegg som stenges av hver helg. Det er ikke et krav at skattyteren må fjerne sine eiendeler de dagene han ikke har tilgang.

6.4.7 Areal, generelt

Ved vurdering av arealets størrelse, er utgangspunktet at bruksarealet av boligens primærdel (primærrom) legges til grunn. Dersom det ikke foreligger nyere oppmåling som angir primærrom, kan en benytte tidligere oppmåling som angir boareal. Det samme gjelder dersom tidligere oppmålinger som angir boareal gir et annet resultat enn nyere oppmålinger som angir primærrom. Bruk av eldre oppmålinger forutsetter at boligen ikke er bygget om eller lignende etter oppmålingen. Ligningsmyndighetene kan velge å legge bruksareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn primærrom/boareal, jf. FSFIN § 3-1-4 annet ledd.

Det er skattyteren som må dokumentere primærrom, f.eks. ved oppmåling foretatt av takstmann eller på annen måte som ligningsmyndighetene finner tilfredsstillende. Kravene til dokumentasjonen må tilpasses forholdene i den enkelte sak. Skattyteren har bevisbyrden for at vilkårene for å bli ansett som pendler er oppfylt. Gir skattyteren ikke tilfredsstillende dokumentasjon over primærrom, kan ligningsmyndighetene nekte å anse vedkommende som pendler.

6.4.8 Areal, generelt om primærrom

I utgangspunktet skal primærrom vurderes separat for hver boenhet.

For eksempel vil en enebolig uten utleiedel være én boenhet. I en bygning med flere leiligheter vil hver leilighet være én boenhet. En leilighet som leies ut til flere personer som har eksklusiv bruksrett til hvert sitt soverom, vil fortsatt være én boenhet.

6.4.9 Areal, hva inngår i boligens primærdel

Begrepet primærrom kan for alle praktiske formål sies å ha erstattet det tidligere begrepet boareal. Ved måling av primærrom legges NS 3940:2007 (3. utgave) om «Areal og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

volumberegning av bygninger», samt «Takstbransjens retningslinjer ved arealmåling av boliger – 2008» til grunn.

Begrepet primærrom er definert som «bruksareal av boligens primærdel». En samling primære rom utgjør bygningens primærdel.

6.4.10 Hva regnes som primærrom

Følgende rom er av takseringsbransjen definert som primærrom: kjellerstue, peisestue, TV-stue, loftstue, lekerom, arbeidsrom, hjemmekontor, PC-rom, medierom, bibliotek, innredet hobbyrom, trimrom (må ha fastmontert utstyr, for eksempel ribbevegger), stue, allrom, omkledningsrom, bad/dusjrom, toalett, vaskerom, entré/vindfang, kjøkken, soverom, innredet gang mellom primærrom, trapp mellom primærrom og gang inklusive trapp mellom rom som er nevnt over.

6.4.11 Hva regnes som sekundærrom

Det resterende areal kalles sekundærrom. Dette arealet inngår ikke i boligens primærdel. Sekundærrom er bruksareal av sekundærdelen. En samling sekundære rom utgjør bygningens sekundærdel. Areal av vegger mellom primærrom og sekundærrom tilhører sekundærrom.

Følgende rom er definert som sekundærrom: matkjeller, potetkjeller, uinnredet kjellerrom, kott, uinnredet loft, boder, garderobe, oppbevaringsrom, lagerrom, garasje, fyrrom, søppelrom, tekniske rom og gang inklusive trapp mellom rom som er nevnt over (uansett innredning og hvor mye de er blitt påkostet).

I visse typer boliger som kollektivhus, studenthjem og lignende kan også fellesrom som f.eks. oppholdsrom, hobbyrom og trimrom regnes som hoveddel, det vil si at arealet skal telle med som en del av vedkommendes boenhet. Denne kan da om nødvendig deles opp i privat hoveddel og felles hoveddel.

For å inngå i primærrom, må følgende tre krav oppfylles:

– rommet må ha fri høyde over gulv på minst 1.9 m. Fri høyde er høyde til underkant himling eller til underkant av konstruksjoner som hanebjelker og lignende. I rom med skråtak måles arealet som har mindre høyde enn 1.9 m bare inntil 60 cm utenfor denne høyden
– rommet må være tilgjengelig via dør, trapp, permanent eller nedfellbar stige
– rommet må ha gulv.

6.4.12 Areal, målemetode for primærrom

Ved måling av primærrom brukes reglene for måling av bruksareal. Primærrom måles til innside av omsluttende vegger for primærdelen.

I arealet medregnes:

– indre vegger med inntil 0,5 m tykkelse som ligger innenfor boligens primærdel. Er veggtykkelsen større, trekkes bare det overskytende fra
– innredningsenheter, frittliggende rør og ledninger
– kanal som er mindre enn 0,5 kvm og ikke er tilknyttet omsluttende vegg.

6.4.13 Areal, målemetode for bruksareal

Bruksareal er bruttoareal (BTA) minus arealet som opptas av yttervegger. Samlet bruksareal består av primærrom + sekundærrom, se ovenfor.

Bot, gebyr mv.

1 Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/forskrift

Bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter (pønal karakter) ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, er ikke fradragsberettigede ved inntektsligningen selv om de øvrige vilkår for fradragsrett foreligger. Dette gjelder selv om den ulovlige handlingen er utført nettopp for å øke inntektene i yrket. Som eksempel er tilleggsskatt etter

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

lignl. § 10-2 og overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre personalliste mv. etter lignl. § 10-9 ikke fradragsberettigede. Videre er det ikke fradragsrett for gebyr ilagt med hjemmel i veitrafikkloven, f.eks. for overlasting av lastebiler, fartsovertredelser eller for ulovlig stans/parkering på offentlig vei. Videre vil også ytelser til andre enn offentlige myndigheter, pålagt med hjemmel i lov eller forskrift og som overveiende har samme karakter av straff som bøter mv., som f.eks. børsbøter, heller ikke være fradragsberettigede.

Gebyrer ved for sent leverte oppgaver, manglende betaling mv., vil normalt ikke anses å være av overveiende straffelignende karakter. Dette gjelder f.eks. tilleggsavgift som skyldes manglende betaling eller overskridelse av parkeringstiden på parkeringsplass, forsinkelsesavgift etter lignl. § 10-1, forsinkelsesgebyr etter regnskapsloven § 8-3 og forhøyet utgående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-2. Om forsinkelsesavgift betalt av regnskapsfører/revisor, se emnet «Forsinkelsesavgift», pkt. 4.

Dekker arbeidsgiveren bot/gebyr ilagt arbeidstaker og som etter det ovenstående ikke er fradragsberettiget for arbeidstakeren fordi boten mv. har overveiende straffelignende karakter, behandles utbetalingen som lønn. Dekker arbeidsgiver bot/gebyr som er fradragsberettiget for arbeidstakeren, behandles dette som utgiftsgodtgjørelse (nettometoden).

2 Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift

Gebyrer mv. som ikke er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift, vil være fradragsberettigede hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Eksempel kan være gebyr ved mislighold av kontrakt.

Dette gjelder f.eks. dagbøter i virksomhet og tilleggsavgift ved parkering på parkeringsplass.

Campingvogner

– *Sktl. § 4-20 første ledd bokstav b.*
– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1-4, § 1-3-1 og § 2-3-4.*

1 Formuen

Verdien av campingvogner er skattepliktig formue. Campingvogner går ikke inn under fribeløpet på kr 100 000 for innbo og løsøre, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav b.

Ved utgangen av inntektsåret skal verdien av campingvogner fastsettes etter samme skala som for biler, jf. takseringsreglene § 1-1-4, med utgangspunkt i opprinnelig listepris som ny:

Årsmodell	Verdi
2015	75 %
2014	65 %
2013	55 %
2012	45 %
2011	40 %
2010	30 %
2009	20 %
2008–2000	15 %
1999–1986	kr 1 000

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Har vognen av spesielle grunner gått særlig sterkt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn denne skalaen.

2 Inntekt

2.1 Egen campingvogn

Det beregnes ingen inntekt når egen campingvogn bare brukes privat.

2.2 Fri privat bruk av arbeidsgivers campingvogn

Verdien av fri privat bruk av campingvogn stilt til disposisjon av eller gjennom arbeidsgiver, er skattepliktig inntekt. Fordelen settes til leieverdien på det åpne markedet for tilsvarende vogn med tilsvarende vilkår.

3 Fradrag

3.1 Brukt i virksomhet/yrke

Brukes campingvogn som spisebrakke, overnattingsbrakke for ansatte mv. i eierens virksomhet/yrke, skal eieren ha fradrag for kostnadene til denne bruk.

Campingvogn anses som avskrivbart driftsmiddel i virksomhet (gruppe d) hvis den hovedsakelig brukes i virksomheten. Tilbakeføring for eventuell privat bruk fastsettes skjønnsmessig. De fleste campingvogner vil imidlertid være anskaffet hovedsakelig til privat bruk. Er campingvognen ikke driftsmiddel, gis bare fradrag for den ekstra verdiforringelsen som skyldes bruken i yrket. Denne ekstra verdiforringelsen settes skjønnsmessig til kr 118 per døgn, jf. takseringsreglene § 2-3-4. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 % av vognens kostpris som ny dersom skattyter eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies, jf. takseringsreglene § 2-3-4.

Er vognen leid for en bestemt periode utelukkende til bruk i yrket, og den i samme tidsrom ikke har vært nyttet privat, gis fradrag for faktiske leiekostnader.

Er leid campingvogn brukt både i yrket og privat, gis fradrag bare for den del av leien som gjelder bruken i yrket.

3.2 Brukt til overnatting av eieren

Når campingvognen er nyttet av eieren til overnatting ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, gis et skjønnsmessig fradrag med kr 59 per døgn når vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. takseringsreglene § 1-3-1. I tillegg gis det fradrag for legitimerte kostnader til eventuell campingplass.

4 Utgiftsgodtgjørelse

Hovedregelen er at arbeidstaker må dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning fra arbeidsgiver. Overstiger godtgjørelsen fra arbeidsgiver de faktiske kostnadene arbeidstaker har hatt, skal differansen skattlegges. Unntak fra dette gjelder når den ulegitimerte innenlandssatsen på kr 430 benyttes, jf. takseringsreglene § 1-2-2. Overstiger denne godtgjørelsen kr 430, gjelder hovedregelen, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.3.5.

5 Realisasjon

Er campingvogn tatt inn på saldo som avskrives, skal vederlag ved realisasjon inntektsføres eller nedskrives på saldo i realisasjonsåret. Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Når campingvognen ikke er godtatt som avskrivbart driftsmiddel, tas ikke hensyn til gevinst/tap ved realisasjonen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning

- *Sktl. § 2-2 annet og tredje ledd, § 4-40, § 4-41 og §§ 10-40 til 10-48.*
- *Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven).*
- *Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven).*
- *FSFIN § 10-48-1*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 II*

1 Generelt

1.1 Ansvarsformen

Når to eller flere rettssubjekter driver inntektsgivende aktivitet og/eller eier formuesobjekter sammen, vil ansvarsformen utad normalt være avgjørende for om det skal foretas selskapsligning (eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd) eller deltakerligning (skattlegging hos deltakerne, jf. sktl. § 2-2 annet og tredje ledd). Dette gjelder også om for eksempel flere aksjeselskaper driver en inntektsgivende aktivitet sammen.

Er den felles aktiviteten/eierforholdet organisert som et selskap hvor ingen av deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller med deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser, skal selskapet lignes som eget skattesubjekt og skattlegging foretas hos selskapet. Dette gjelder for eksempel AS, ASA og BA. Om ligning av slike selskaper, se f.eks. emnet «Aksjeselskap mv. – allment» og emnet «Samvirkeforetak». Om ligning av andelshavere i selskap som har til hovedformål å skaffe andelshaverne bolig, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

1.2 Deltakerligning

1.2.1 Anvendelsesområdet for deltakerligning

Er den felles aktiviteten/eierforholdet ikke organisert som et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor, skal formue og inntekt skattlegges hos deltakerne (deltakerligning etter nettometoden eller bruttometoden). Er den felles aktiviteten en virksomhet, vil det foreligge et selskap etter lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) § 1-1. Det skal da foretas deltakerligning etter nettometoden jf. sktl. § 2-2 tredje ledd. Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret som selskap. Drives det ikke virksomhet, vil den felles aktiviteten/eierforholdet være et ordinært bruttolignet sameie.

Er det to ektefeller som driver felles virksomhet, gjelder det særlige krav om opprettelse av selskapsavtale og registrering i Foretaksregisteret for at det skal kunne foretas deltakerligning etter nettometoden, se pkt. 1.4.

Hvis et registrert selskap tidligere har drevet virksomhet og fortsatt er registrert som deltakerlignet selskap og ikke er oppløst, skal det fortsatt deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

Er den felles aktiviteten/eierforholdet først registrert som et selskap, er det en klar presumsjon for at aktiviteten er virksomhet, se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.6.3. Den vanlige avgrensningen mot ikke-økonomisk aktivitet gjelder også for deltakerlignede selskaper. Om denne grensedragningen, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.5. Om et tilfelle der registreringen ble tillagt betydelig vekt, se URD (Oslo tingrett) 25. mai 2009 i Utv. 2009/1046.

I selskap der

- minst en av deltakerne utad hefter personlig og ubegrenset for selskapets samlede forpliktelser, eller
- to eller flere av deltakerne utad hefter personlig og ubegrenset for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser,

vil selskapet som hovedregel ikke være eget skattesubjekt. Selskapets formue og inntekt skattlegges hos deltakerne (deltakerligning).

Deltakerligning etter nettometoden innebærer at selskapets nettoformue og alminnelig inntekt fastsettes hos selskapet som om dette var skattyter. Deretter fordeles nettoresultatet på deltakerne og beskattes hos dem. Se sktl. § 10-41 og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». Foretas det utdeling (vederlagsfri overføring) til en personlig deltaker i deltakerlignet selskap, skal det dessuten beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos deltakeren, se sktl. § 10-42 og emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling». Ved utdeling til subjekt som omfattes av fritaksmetoden, skal 3 % av utdelingen skattlegges etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum. Nærmere om dette, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.2.

Sameie som ikke driver virksomhet, skal alltid deltakerlignes etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Boligselskap der inntekten fastsettes etter sktl. § 7-3, skal også deltakerlignes selv om alle deltakerne har begrenset ansvar, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

1.2.2 Unntak fra deltakerligning, interkommunale selskap

Interkommunale selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, lignes som selvstendig skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.

1.2.3 Unntak fra deltakerligning etter nettometoden, kraftselskap

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap som driver kraftproduksjon, men hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, skal deltakerlignes etter bruttometoden og ikke etter nettometoden. Sktl. § 10-40 til § 10-45 gjelder således ikke for slike selskap, jf. sktl. § 10-40 annet ledd. Om ligning etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden». Om kraftforetak, se emnet «Kraftforetak», pkt. 6.2.

1.3 Ektefellers felles bedrift

Virksomhet som i sin helhet tilhører en eller begge ektefeller skal i forhold til skattereglene som utgangspunkt behandles som enkeltpersonforetak, med mindre ektefellene lignes atskilt, se URD i Utv. 1999/1490 (Nordfjord herredsrett). Hvis ektefellene skal lignes som enkeltpersonforetak, skal inntekt av virksomheten fastsettes under ett for ektefellene uavhengig av hvem som eier virksomheten. Om eventuell fordeling av inntektene mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Ektefeller skal imidlertid behandles som deltakere i deltakerlignet selskap hvis vilkårene i pkt. 1.4 er oppfylt.

Driver ikke-meldepliktige samboere en virksomhet sammen, foreligger et deltakerlignet selskap, selv om virksomheten ikke er registrert som et deltakerlignet selskap.

1.4 Ektefeller som deltakere i et deltakerlignet selskap

1.4.1 Generelt

Ektefeller skal fra og med 2015 på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap jf. FSFIN § 10-48-1. Dette gjelder både hvor ektefellene er de eneste deltakere og når de er deltakere sammen med andre. Etter FSFIN § 10-48-1 første ledd skal ektefeller behandles som selvstendige deltakere når følgende vilkår er oppfylt:

- det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er ført opp som selvstendige deltakere
- selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret, og
- begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

1.4.2 Overgang til deltakerligning

Vilkårene for at ektefellene skal kunne lignes som selvstendige deltakere må være oppfylt ved utløpet av inntektsåret. Vilkåret er oppfylt når oppgavene er registrert innkommet til Foretaksregisteret før årsskiftet, selv om selve registreringen skjer etter årsskiftet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Selve omleggingen til deltakerligning innebærer ingen realisasjon. Dette gjelder både hvor overgangen til deltakerligning skjer fordi ektefellene ved inngangen til inntektsåret 2015 oppfylte kravene til deltakerligning og hvor ektefellene har drevet en felles virksomhet hvor vilkårene for deltakerligning blir oppfylt i løpet av inntektsåret. Tilsvarende gjelder hvor den ene eller begge ektefellene har drevet en felles virksomhet sammen med andre, og selskapsavtalen endres og det foretas registrering i Foretaksregisteret slik at begge ektefellene fremstår som deltakere.

Overdragelse av eiendeler fra en deltaker til et deltakerlignet selskap anses som en realisasjon, jf. sktl. § 10-45. Har virksomheten vært drevet som enkeltpersonforetak av den ene deltakeren, kan overgangen til deltakerlignet selskap skje ved skattefri omdanning, se Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.9.4 og emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform». Ved skattefri omdanning må det deltakerlignede selskapet være stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli for at omdanningen skal få virkning fra 1. januar samme år, jf. FSFIN § 11-20-4.

Om fordeling av overskudd, underskudd og formue mellom ektefellene, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.3.4.

1.4.3 Fortsatt ligning som enkeltpersonforetak etter overgangsregel A

I endringsforskrift til FSFIN 19. desember 2014 nr. 1890 II er det gitt overgangsregler for ektefeller som driver et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller partrederi, som i inntektsåret 2014 har vært lignet som enkeltpersonsforetak og hvor vilkårene for å bli lignet som deltakerlignet selskap er oppfylt i 2015. Disse kan velge å fortsette med å bli lignet som enkeltpersonsforetak i 2015 og 2016. Valget foretas ved innleveringen av selvangivelsen. Skal ektefellene fortsatt bli lignet som enkeltpersonsforetak i senere inntektsår, må selskapet være slettet i Foretaksregisteret innen 1. januar 2017. En slik sletting innebærer ingen realisasjon, siden ligningsmåten ikke endres.

1.4.4 Inngåelse av ekteskap i 2015 eller senere

Hvis to deltakere i et deltakerlignet selskap inngår ekteskap og vilkårene i pkt. 1.4.1 er oppfylt, får ekteskapsinngåelsen ingen betydning for deltakerligningen. Er de nevnte vilkårene ikke oppfylt ved ekteskapsinngåelsen, skal deltakerligningen fortsette hvis vilkårene oppfylles senest åtte måneder etter ekteskapsinngåelsen, jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd tredje punktum. Hvis vilkårene ikke oppfylles innen denne fristen, skal det deltakerlignede selskapet anses oppløst fra og med det år atskilt ligning av ektefellene opphører, jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd annet punktum.

Hvis ekteskap inngås før 1. november i år 1, skal det som hovedregel foretas felles ligning fra og med år 2, jf. sktl. § 2-12 bokstav a. Er ekteskapet f.eks. inngått 31. oktober i år 1, har ektefellene dermed en frist frem til utløpet av juni i år 2 med å oppfylle vilkårene i pkt. 1.4.1. Oppfylles ikke vilkårene, skal det foretas ligning som enkeltpersonforetak fra og med år 2. Er ekteskapet f.eks. inngått 1. november i år 1, utløper fristen 1. juli i år 2. Ektefellene skal da lignes som enkeltpersonsforetak fra og med år 3. Ved beregningen av fristen tas det ikke hensyn til om den ektefellen med lavest inntekt krever å bli lignet felles allerede fra det år ekteskapet inngås, jf. sktl. § 2-12 bokstav a annet punktum.

Om skattemessige konsekvenser av at selskapet oppløses, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

1.4.5 Inngåelse av ekteskap i 2014

Hvis to deltakere i et deltakerlignet selskap inngikk ekteskap i 2014 og vilkårene som nevnt i pkt. 1.4.1ikke var oppfylt ved inngåelsen av ekteskapet, har ektefellene frist frem til 1. september 2015 med å oppfylle vilkårene, jf. forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om endring i FSFIN II – Overgangsregel B. Oppfylles ikke vilkårene og ekteskapet er inngått før 1. november 2014, skal ektefellene lignes som enkeltpersonforetak fra og med inntektsåret 2015. Er ekteskapet inngått i tiden 1. november til og med 31. desember 2014, skal ektefellene lignes som enkeltpersonforetak fra og med inntektsåret 2016.

Om skattemessige konsekvenser av at selskapet oppløses, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

1.4.6 Særlig om indre selskap

Et indre selskap kan ikke registreres som et selskap i foretaksregisteret, og ektefeller kan derfor heller ikke registreres som selvstendige deltakere. I et indre selskap opptrer ikke selskapet som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c. Ektefeller som driver et indre selskap sammen uten andre deltakere, behandles under ett, dvs. at de lignes som et enkeltpersonforetak.

Ektefellene behandles under ett også når det er andre deltakere enn ektefellene og ektefellene har levert felles deltakeroppgave, jf. FSFIN 10-48-1 tredje ledd. Leverer de hver sine deltakeroppgaver, skal de behandles som selvstendige deltakere, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.9.5 s. 108.

1.5 Mindreårige barn

Mindreårige (personer under 18 år) kan ikke inngå selskapsavtale eller etablere selskap etter selskapsloven, jf. lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål (vergemålsloven) § 9. Mindreårige kan i utgangspunktet derfor ikke være deltakere i et deltakerlignet selskap. Hvis en eller flere mindreårige mottar selskapsandeler ved arvefall, kan den som er verge med samtykke fra fylkesmannen delta i virksomheten på den mindreåriges vegne, jf. vergemålsloven § 43. Dette innebærer at et deltakerlignet selskap som helt eller delvis er eid av mindreårige kan bestå etter arvefallet. Tilordning av andel av selskapets inntekt og eventuelt tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling følger vanlige regler, se emnet «Barn og ungdom».

2 Selskapstyper og sameier

2.1 Generelt

Driver to eller flere rettssubjekter virksomhet for felles regning og risiko uten at det foreligger et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor, vil det foreligge et deltakerlignet selskap (DLS). Om inndeling av slike selskaper, se selskapsloven § 1-2. Slike selskaper omtales også som kompaniskap, samdrift eller interessentskap mv.

2.2 ANS (ansvarlig selskap)

Selskap hvor alle deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser er et ansvarlig selskap med fullt ansvar (ANS) og skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

Som ANS regnes også selskap hvor minst en deltaker har fullt ansvar, mens de øvrige deltakerne har delt ansvar som ikke er begrenset til et maksimumsbeløp.

2.3 DA (selskap med delt ansvar)

Selskap hvor alle deltakerne etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for deler av selskapets forpliktelser som sammenlagt utgjør selskapets samlede forpliktelser, er et ansvarlig selskap med delt ansvar (DA) og skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Dette gjelder selv om en, flere eller samtlige av deltakerne er selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

2.4 KS (kommandittselskap)

Selskap hvor minst én deltaker etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser (komplementar) og minst én annen deltaker har begrenset personlig ansvar med en fastsatt sum (kommandittist), er et kommandittselskap (KS), jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav e. Kommandittselskap skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne, herunder komplementaren, er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5 Indre selskap

Med indre selskap (IS) (tidligere også kalt stille selskap) menes selskap hvor ansvaret deltakerne imellom er organisert på en av måtene ovenfor, men hvor selskapet ikke opptrer som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c. En stor gruppe indre selskaper opptrer imidlertid utad gjennom en hovedmann i eget navn mens de stille deltakerne ikke opptrer utad. Hver deltaker som opptrer utad, har fullt personlig ansvar utad for det han forplikter selskapet innad for. Indre selskap skal deltakerlignes etter nettometoden på samme måte som øvrige deltakerlignede selskaper i samsvar med den interne avtalen om ansvar for selskapets forpliktelser. For indre selskaper med ektefeller som deltakere, se FSFIN § 10-48-1 tredje ledd og ovenfor i pkt. 1.4.6.

Eksempel

Far opptar datter som kompanjong i sin handelsvirksomhet, men fortsetter likevel å opptre utad i eget navn overfor blant andre bank og leverandører, som om selskapsdannelsen ikke var foretatt. Faren hefter fullt ut utad, men innad hefter begge etter den inngåtte avtalen. Det foreligger da et indre selskap.

2.6 Partrederi

Partrederi, jf. lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfart (sjøloven) kap. 5, er i ansvarsform enten et ANS eller et DA.

2.7 Sameie

Et sameie som driver virksomhet anses som et selskap etter selskapsloven § 1-1, og skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Det samme gjelder sameie som er registrert som et deltakerlignet selskap i Foretaksregisteret, selv om virksomheten er opphørt. Selskapet vil da ikke anses oppløst, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.2.

Sameier som ikke driver virksomhet skal bruttolignes, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

3 Hva tilhører selskapet

Det beror på avtale mellom partene hvilke formuesobjekter som skal inngå i selskapet. En deltaker kan eie eiendeler utenfor selskapet selv om de brukes i selskapets virksomhet.

4 Deltakerne

4.1 Deltakernes ansvar

Det er deltakernes personlige ansvar utad overfor de som har krav mot selskapet (kreditorer og rettighetshavere) som er avgjørende for ligningsmåten. Det er ansvaret utad som følger av deltakernes organisering av fellesskapet som har betydning. Ansvarsformen vil normalt fremgå av en selskapsavtale. Foreligger det ikke selskapsavtale, vil deltakerne ha ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser (ANS).

Det er uten betydning om deltakerne etter selskapsavtalen har ansvarsbegrensning ved et internt oppgjør seg imellom. At en eller flere av deltakerne/medlemmene har stilt garanti, pantesikkerhet mv. utad for selskapets forpliktelser påvirker ikke ligningsmåten.

4.2 Stille deltaker

En stille deltaker er en person eller selskap som er reell deltaker i et deltakerlignet selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav d. En som bare er långiver til selskapet anses ikke som reell deltaker, se LRD 2. januar 2001 i Utv. 2001/439 (Borgarting). Den som har ytet innskudd til et selskap under den forutsetning at kravet til tilbakebetaling skal stå tilbake for øvrige kreditorer, og som vil ha krav på andel av eventuelt overskudd, og som har medinnflytelse ved forvaltningen av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

selskapet, anses imidlertid som reell (stille) deltaker, jf. HRD i Utv. 1989/403 (Rt. 1989/296).

Et selskap som opptrer som selskap utad, blir ikke et indre selskap fordi en av deltakerne er en stille deltaker. Stille deltaker skal lignes på samme måte som kommandittister.

5 Utland

5.1 Utenlandsk selskap

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for inntekt fra deltakelse i utenlandsk selskap av den art som skal deltakerlignes etter nettometoden i henhold til norsk intern rett. Dette gjelder selv om selskapet anses som et eget skattesubjekt i det aktuelle landet, se nærmere HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare). Om unntak fra skatteplikt, se emnene om utland.

Om skattleggingen av norsk deltaker i et fransk SCI (Societé Civile Immobilière), se SKD 14. august 2013 i Utv. 2013/1599.

5.2 Utenlandsk deltaker

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i utlandet som er deltakere i norsk deltakerlignet selskap, deltakerlignes etter nettometoden i den utstrekning de er skattepliktige til Norge for inntekt fra selskapet, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2.

6 Regnskap

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

7 Revisjon

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

8 Registrering

Deltakerlignede selskaper har plikt til å registrere seg i Foretaksregisteret i Brønnøysund, se lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) § 2-1 første ledd nr. 3. Dette gjelder ikke indre selskaper, jf. lov om enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15 (enhetsregisterloven) § 4 første ledd bokstav b.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden

- *Selskapsloven § 2-25 og § 2-26.*
- *Sktl. § 2-2 annet og tredje ledd, § 2-38, § 4-2, § 4-3, § 4-40, § 4-41,§ 10-40, § 10-41, § 10-43, § 10-45 og § 14-48.*
- *Lignl. § 4-4 nr. 8 og § 4-9.*
- *FSFIN § 10-44-1, § 10-48-1.*
- *Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland.*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1882 om oppgaveplikt for deltakere i deltakerlignet selskap § 1*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1888 om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 II*

1 Generelt

Om hvilke selskaper som skal deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

Ved deltakerligning er det den enkelte deltaker som er skattesubjektet, ikke selskapet, jf. sktl. § 2-2 annet ledd. Når deltakerligningen foretas etter nettometoden, fastsettes selskapets formue og inntekt som om selskapet var eget skattesubjekt. Deretter fordeles nettoen til skattlegging hos deltakerne. Se sktl. § 10-41 første ledd.

Disposisjoner mellom selskapet og deltakerne behandles skattemessig på samme måte som disposisjoner mellom selvstendige skattesubjekter, se sktl. § 10-45.

Om beskatning ved utdeling til deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

2 Anvendelsesområdet for deltakerligning etter nettometoden

2.1 Hovedregel

Deltakerligning etter nettometoden skal som hovedregel gjennomføres for alle typer deltakerlignede selskaper. Som utgangspunkt er det et vilkår for deltakerligning etter nettometoden at selskapet ikke er eget skattesubjekt og driver virksomhet eller har drevet virksomhet. Det er en klar presumsjon for at selskaper registrert i Foretaksregisteret driver eller har drevet virksomhet og dermed skal deltakerlignes etter nettometoden, se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.6.3. Den vanlige avgrensningen mot ikke-økonomisk aktivitet gjelder også for deltakerlignende selskaper. Om denne grensedragningen, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.5.

Sameier hvor det drives virksomhet er å anse som et ansvarlig selskap, og skal dermed deltakerlignes etter nettometoden. Det samme gjelder et sameie som er registrert som et deltakerlignet selskap i Foretaksregisteret, selv om virksomheten er opphørt. Selskapet anses da ikke oppløst med mindre selskapet ikke har levert oppgaver for de to foregående inntektsår, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.2.

2.2 Særskilte unntak fra nettometoden

Reglene om deltakerligning etter nettometoden gjelder ifølge sktl. § 10-40 annet ledd ikke for

- samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten (ofte kalt «Joint Venture») som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd
- selskaper som hovedsakelig driver produksjon av vannkraft, såfremt deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis. Dette gjelder også i byggefasen, såfremt det er bestemt at deltakerne skal selge det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, se FIN 27. februar 2003 i Utv. 2003/576

Reglene gjelder heller ikke for boligselskap der andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3 første ledd, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

2.3 Spesielt om interkommunale selskaper

Selskap som omfattes av lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal lignes som aksjeselskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.

2.4 Ektefeller

Om ektefeller som deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

3 Ligning etter nettometoden

3.1 Generelt

I deltakerlignet selskap fastsettes skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt hos selskapet som om dette var skattyter, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Nettoresultatet fordeles på deltakerne og overføres til beskatning hos dem. Formue og alminnelig inntekt skal fordeles på alle deltakerne selv om noen av deltakerne ikke er skattepliktige for sin andel av formuen og/eller inntekten. Dette gjelder f.eks. hvor deltakeren

- er et vanlig aksjeselskap som ikke skattlegges for formue,
- er et skipsaksjeselskap som heller ikke skal skattlegges for inntekt, se sktl. § 8-15, eller
- ikke er skattepliktig til Norge etter skatteavtale.

Om begrensning i fradrag for selskapets negative formue (underbalanse ved formuesligningen) og for underskudd i selskapet for kommandittister og stille deltakere, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

3.2 Formue

3.2.1 Fastsetting hos selskapet

Som grunnlag for formuesbeskatning av deltakerne fastsettes det en nettoformue hos selskapet, som om det var et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 4-40. Skattelovens vanlige regler om hva som skal regnes som bruttoformue, hvordan bruttoverdier fastsettes og hva som kan trekkes fra som gjeld, anvendes på selskapet, se emnene «Formue» og «Gjeld».

Ved fastsettingen av formuesverdien av andelen skal det ikke tas hensyn til individuelle poster hos deltakerne, som f.eks. over- og underpris for andeler som deltakere har ervervet etter at selskapet ble stiftet.

3.2.2 Fordeling av formue på deltakerne

Den fastsatte nettoformuen i hver kommune fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsavtalen/selskapslovens regler. Fordeling foretas normalt etter eierandel ved utgangen av inntektsåret. Deltakerne antas å ha like eierandeler med mindre noe annet er avtalt.

Positiv formue kommer til beskatning hos deltakeren etter vanlige regler. Negativ formue kommer til fradrag i deltakerens øvrige formue og behandles på samme måte som gjeld.

3.2.3 Særlig om begrensning av negativ formue hos kommandittister og stille deltakere

Kommandittist skattlegges for sin andel av selskapets netto formue. Innskudd som ikke er innkalt, er ikke formue for selskapet, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og ikke gjeld for deltakeren, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav a.

Når innskuddet er besluttet innkalt, skal hele den innkalte, men ikke innbetalte delen av innskuddet være tatt med som fordring i fellesregnskapet og være behandlet som formue i selskapet. Dette har som konsekvens at det innkalte, men ikke innbetalte beløpet, skal trekkes fra som gjeld hos kommandittisten.

Er gjelden i selskapet større enn formuesverdien av selskapets eiendeler, kan underbalansen bare føres til fradrag i deltakerens øvrige formue innenfor den delen av

innskuddsforpliktelsen som ikke er innkalt, jf. sktl. § 4-41. Dette medfører at dersom innskuddet enten er fullt innbetalt eller det er fullt innkalt og ført som fordring i selskapet, kan slik underbalanse ikke føres til fradrag i kommandittistens øvrige formue.

Det skal ikke foretas justering av fradragsrammen ved formuesligningen pga. deltakernes individuelle forhold, som f.eks. over- eller underpris ved erverv av andel.

3.2.4 Fordeling av formue mellom ektefeller

Fra og med inntektsåret 2015 gjelder ny sktl. § 10-48 med tilhørende forskrift FSFIN § 10-48-1 hvor ektefeller på nærmere vilkår skal anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. Om vilkårene, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

Hvor vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere er oppfylt, skal formuen fordeles mellom ektefellene etter ektefellenes eierandel ved utgangen av året, eller eventuelt annen spesifisert fordeling jf. FSFIN § 10-48-1 annet ledd bokstav b. Dersom ektefellene ønsker det, kan selskapet legge en annen fordeling til grunn i selskapsoppgaven. Hvis ektefellene ønsker en annen fordeling enn den selskapet har innrapportert, kan de endre dette ved å legge en annen fordeling til grunn i deres selvangivelser og deltakeroppgaver.

Hvis vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere ikke er oppfylt, skal formuen tilordnes den ektefelle som fremstår som deltaker.

3.2.5 Skjev egenkapital

Har deltakerne ulik egenkapital i finansregnskapet i forhold til sine eierandeler i selskapet (skjev egenkapital), må det tas hensyn til dette ved fordelingen av nettoformue mellom deltakerne. Deltakere som har en høy egenkapital i forhold til eierandelen, har en fordring på de som har forholdsmessig lavere egenkapital.

En deltakers fordring på/gjeld til de øvrige deltakerne beregnes på grunnlag av tallene i finansregnskapet på følgende måte:

– Vedkommende deltakers egenkapital i selskapet
– redusert med den egenkapitalen deltakeren ville ha hatt om egenkapitalen ikke hadde vært skjevt fordelt, dvs. deltakerens eierandel i selskapet multiplisert med den totale egenkapitalen ifølge finansregnskapet

Når resultatet er negativt, trekkes dette fra andelen av nettoformuen før overføring til selvangivelsen. Er resultatet positivt, tillegges dette andelen av nettoformuen før overføring til selvangivelsen.

Eksempel

I et ansvarlig selskap har deltaker A kr 50 000 i egenkapital og 25 % eierandel, B har kr 40 000 og 35 % og C har kr 70 000 og 40 %. Summen av deltakernes egenkapital i selskapet blir da kr 160 000. Den enkelte deltakers gjeld/fordring blir som følger:

A:	*50 000*	*-*	*(160 000 x 25 %)*	*= +*	*10 000*
B:	*40 000*	*-*	*(160 000 x 35 %)*	*= -*	*16 000*
C:	*70 000*	*-*	*(160 000 x 40 %)*	*= +*	*6 000*

A øker sin andel av nettoformuen med kr 10 000, B reduserer sin andel av nettoformuen med kr 16 000, og C øker sin andel av nettoformuen med kr 6 000.

3.2.6 Flere kommuner

Er selskapsformuen skattepliktig til flere kommuner, fastsettes først selskapets nettoformue i hver aktuelle kommune, uavhengig av skjev egenkapital. Dette gjøres ved at bruttoformuen i hver kommune fastsettes først. Deretter fordeles gjelden i selskapet forholdsmessig etter størrelsen av selskapets bruttoformue i hver kommune. Fordelingen må foretas manuelt. Deltakernes egenkapital anses ikke som gjeld i denne forbindelse.

Derimot anses lån fra deltakerne til selskapet som gjeld. Fordelingen av selskapets gjeld foretas hos selskapet før nettoformuen i hver kommune fordeles på deltakerne.

Når bruttoformuen og gjelden er fordelt, skal selskapets nettoformue i hver kommune fordeles på deltakerne, uten å ta hensyn til skjev egenkapital. Andel av nettoformue som faller på deltaker som er aksjeselskap er ikke skattepliktig. (Ikke-børsnoterte aksjeselskaper skal ta med verdien av andelen ved verdsettingen av aksjene, se emnet «Aksjer – formue»).

Skjev egenkapital behandles henholdsvis som en fordring på/gjeld til de andre deltakerne. Fordringen på de andre deltakerne inngår i formuen i vedkommende deltakers bosteds-/kontorkommune. Gjelden til de andre deltakerne kommer prinsipalt til fradrag i selskapsformuen i vedkommende deltakers bosteds-/kontorkommune. Dekkes ikke gjelden av selskapsformuen i denne kommunen, fordeles den udekkede delen forholdsmessig på selskapsformuen i de øvrige kommuner.

3.3 Alminnelig inntekt

3.3.1 Fastsetting hos selskapet

Ved deltakerligning etter nettometoden foretas et eget inntektsoppgjør for selskapet. Ved fastsettingen av resultatet på grunnlag av selskapets inntekter og kostnader, behandles selskapet som om det var eget skattesubjekt. Spørsmål om skatteplikt eller fradragsrett for selskapets inntekts- og fradragsposter avgjøres etter de alminnelige bestemmelser i skatteloven ut fra selskapets egne forhold. Om skattefritak for aksjeinntekter og inntekter fra annet deltakerlignet selskap, se pkt. 4.1 og pkt. 4.2.

Arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd behandles regnskapsmessig som en driftskostnad hos selskapet, jf. selskapsloven § 2-25 første ledd annet punktum, men er ikke fradragsberettiget ved beregningen av selskapets inntekt etter sktl. § 10-41.

Samtlige skattemessige disposisjoner må foretas av selskapet og har bindende virkning for deltakerne. Selskapet skal føre saldoer for driftsmidler, egen gevinst- og tapskonto mv.

3.3.2 Fordeling på deltakerne

Samlet nettoinntekt/underskudd i selskapet, fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsloven § 2-25.

Arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd tilordnes vedkommende deltaker direkte. Arbeidsgodtgjørelsen er hos deltakeren skattepliktig som virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, og som personinntekt etter sktl. 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

Arbeidsgodtgjørelsen tilordnes deltakeren som er berettiget til arbeidsgodtgjørelse før resten av overskudd/underskudd fordeles på alle deltakerne i henhold til selskapsavtale, eller hvis det ikke foreligger selskapsavtale, etter selskapsloven.

Fordeler som bare kommer enkelte deltakere til gode, vil også være en del av selskapets inntekt og skal medtas i selskapets næringsoppgave og selskapsoppgave. Dette kan for eksempel gjelde privat bruk av selskapets bil, bolig eller andre eiendeler, se pkt. 4.5, pkt. 4.6 og pkt. 4.12.1. Ligningsmyndighetene skal normalt legge til grunn selskapets fordeling av slike fordeler.

Fordelingen foretas for hver aktuelle kommune.

Fordeler som bare kommer enkelte deltakere til gode (se ovenfor), vil regelmessig være utdelt, og kommer som tillegg i alminnelig inntekt som utdeling etter sktl. § 10-42 på de aktuelle deltakerne. Nærmere om utdeling, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille interessent) behandles som lønn dersom selskapet velger å behandle utbetalingen som lønn. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen som virksomhetsinntekt hos deltakerne.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om begrensninger i fradrag for underskudd for kommandittist og stille deltaker, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

3.3.3 Fordeling ved eierskifte av andel i løpet av året

Skifter andel eier i løpet av et inntektsår, skal alminnelig inntekt/underskudd som faller på den overdratte andelen, fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen, jf. sktl. § 10-41 tredje ledd. Overdragelsesmåneden tilordnes erververen. Partene kan ikke velge en annen fordeling, jf. FIN i Utv. 1996/388.

3.3.4 Ektefeller som driver et deltakerlignet selskap sammen

Fra og med inntektsåret 2015 gjelder ny sktl. § 10-48 med tilhørende forskrift FSFIN § 10-48-1, hvor ektefeller på nærmere bestemte vilkår skal anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. Om vilkårene, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

Hvor vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere er oppfylt, skal overskudd i selskapet fordeles likt mellom ektefellene i samsvar med den deklaratoriske hovedregelen i selskapsloven § 2-25. Dersom en annen fordeling følger av selskapsavtale registrert i Foretaksregisteret legges denne til grunn. Ektefellene kan ikke velge en annen fordeling enn den som er bestemt i selskapsavtale som er registrert i Foretaksregisteret. Underskudd fordeles på tilsvarende måte, se nærmere FSFIN § 10-48-1 annet ledd bokstav a.

Hvis vilkårene for å anse deltakerne som selvstendige deltakere er oppfylt, har deltakerne som utgangspunkt ikke mulighet til å velge å la seg ligne etter reglene om felles bedrift. For inntektsårene 2015 og 2016 er det i endringsforskrift til FSFIN av 19. desember 2014 nr. 1890 II overgangsregel A gjort unntak fra dette. Se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.3. Hvis vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere ikke er oppfylt, skal ektefellene lignes etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.1.

3.3.5 Ektefeller som er deltakere i et deltakerlignet selskap sammen med andre

Hvor ektefeller er deltakere i et deltakerlignet selskap sammen med andre og ektefellene anses som selvstendige deltakere, skal ektefellenes andel av overskudd eller underskudd i selskapet fordeles likt mellom ektefellene i samsvar med den deklaratoriske hovedregelen i selskapsloven § 2-25, jf. FSFIN § 10-48-1 annet ledd bokstav a. Dersom en annen fordeling følger av selskapsavtale registrert i Foretaksregisteret legges denne til grunn. Ektefellene kan seg i mellom ikke velge en annen fordeling enn den som følger av selskapsavtalen.

Om vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4. Hvis vilkårene for å anse deltakerne som selvstendige deltakere er oppfylt, kan ektefellene som utgangspunkt ikke velge å la seg behandle som én deltaker, jf. Prop. LS (2014-2015) pkt. 4.9.6. Hvis vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere ikke er oppfylt, skal andel av overskudd/underskudd lignes etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.1.

3.3.6 Særlig om kommandittister og stille deltakere

Reglene om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere er opphevet fra og med inntektsåret 2015. Kommandittister og stille deltakere har heller ikke lenger adgang til å trekke fra andel av underskudd i selskapet i inntekt fra andre kilder. Underskuddet må fremføres til fradrag i senere års overskudd fra selskapet, eller i gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap jf. sktl. § 10-43. Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen realiseres faller bort. Realiseres bare en del av andelen, kan det underskuddet som ikke er avregnet fremføres i sin helhet.

Underskudd fra 2014 eller tidligere som ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsrammen, kan fremføres i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel.

Om begrensning av fradrag for negativ formue hos kommandittister og stille deltakere, se emnet pkt. 3.2.3.

3.3.7 Flere kommuner

Er inntekten skattepliktig til flere kommuner, fastsettes selskapets nettoinntekt (redusert med arbeidsgodtgjørelse) i hver av de aktuelle kommunene. Dette gjøres ved at en først fastsetter selskapets bruttoinntekt, dvs. inntekt redusert med arbeidsgodtgjørelse men før fordelingsfradrag, for hver aktuelle kommune. Deretter fordeles fordelingsfradrag i selskapet, herunder underskudd i en kommune, forholdsmessig etter størrelsen av selskapets bruttoinntekt i hver kommune. Fordelingen må foretas manuelt. Fordelingen foretas hos selskapet før nettoinntekten overføres til beskatning, eventuelt underskudd til fradrag, hos deltakerne.

Den delen av nettoinntekten som faller på etterskuddspliktige deltakere, skattlegges bare i deltakerens hovedkontorkommune. Har selskapet bare etterskuddspliktige deltakere, fastsettes selskapets samlede nettoinntekt i selskapskommunen før denne fordeles på deltakerne.

Arbeidsgodtgjørelsen skattlegges i den kommunen hvor deltakeren utøver virksomheten for selskapet, se emnet «Skattestedet», pkt. 2.4. Arbeidsgodtgjørelse som er utbetalt kommandittist/stille deltaker og som selskapet har behandlet som lønn, skattlegges i mottakerens bostedskommune.

3.4 Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til deltaker

Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter reglene i sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling». Om skattestedet, se emnet «Skattestedet», pkt. 2.4.

3.5 Deltaker bosattlhjemmehørende i utlandet

Skattyter som er bosatt/selskap som er hjemmehørende i utlandet, men som er deltaker i et selskap som driver virksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Nærmere om omfanget av skatteplikten, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2.

Fordelingen av selskapets formue og alminnelige inntekt når en av deltakerne ikke er skattepliktig for sin andel til Norge, skjer på vanlig måte, og etter den fordelingsnøkkelen som måtte ligge til grunn i selskapsavtalen.

4 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

4.1 Aksjer

4.1.1 Realisasjon av aksjer

Gevinst og tap på aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden skal ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. Om hvilke aksjer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2. Gevinst og tap på aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden skal tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt.

Deltakerlignet selskap vil aldri kunne oppregulere inngangsverdien for aksjene per 1. januar 1992 etter overgangsreglene. Om deltakers adgang til å ta hensyn til slike oppreguleringsbeløp, se pkt. 8.2.

4.1.2 Aksjeutbytte som selskapet mottar

Aksjeutbytte fra selskap som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2, inngår ikke i det deltakerlignede selskapets inntekt, jf. sktl. § 10-41 annet ledd, se pkt. 3.3.1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.1.3 Sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden
Deltakerlignet selskap som mottar aksjeutbytte mv. som ikke inngår i det deltakerlignede selskapets inntekt, skal foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, se sktl. § 10-41 annet ledd. Nærmere om sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utbytte der utbyttet er skattefritt etter fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.1.

4.2 Andeler i andre deltakerlignede selskaper

4.2.1 Realisasjon av andeler i andre deltakerlignede selskaper, generelt
Gevinst og tap ved realisasjon av andel i annet deltakerlignet selskap skal som utgangspunkt ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38 annet ledd bokstav b. Dette gjelder både ved realisasjon av andeler i norske deltakerlignede selskaper og andeler i tilsvarende utenlandske deltakerlignede selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det ulike unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstavene e og f.

4.2.2 Gevinst, unntak
Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap er skattepliktig, dersom dette selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a til d, på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 % av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav e.

4.2.3 Tap, unntak
Tap på andel i deltakerlignet selskap er fradragsberettiget, dersom dette selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a til d, i en sammenhengende periode på to år forut for oppofrelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 % av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav f.

4.2.4 Utdeling fra annet deltakerlignet selskap
Det skal ikke beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 første ledd når et deltakerlignet selskap mottar utdeling fra et annet deltakerlignet selskap, siden skatteplikten etter sktl. § 10-42 bare gjelder utdeling direkte fra deltakerlignet selskap til personlige deltakere.

4.2.5 Sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utdeling fra annet deltakerlignet selskap
Deltakerlignet selskap som mottar utdeling fra annet deltakerlignet selskap, hvor utdelingen ikke inngår i det mottakende selskapets inntekt, skal foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum. Nærmere om beregningen av det sjablongmessige inntektstillegget i slike tilfeller, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.2.

4.3 Arbeidsgodtgjørelse til deltaker

4.3.1 Deltaker med ansvar som ikke er begrenset til et beløp
Arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd skal for den ansvarlige deltakeren skattemessig behandles som virksomhetsinntekt. Arbeidsgodtgjørelsen skal beskattes som personinntekt i virksomhet hos deltakeren, jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Dette vil gjelde både for ansvarlig deltaker med ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, f.eks. i et ANS, og deltaker med ubegrenset ansvar for en brøkdel av selskapets forpliktelser, f.eks. i et DA. Slik arbeidsgodtgjørelse tilordnes deltakeren før resten av inntekten i selskapet fordeles etter selskapsavtale eller selskapsloven. Dette gjelder selv om selskapet har underskudd før fradrag for arbeidsgodtgjørelsen eller får det etter at denne er fradratt. Se også emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

4.3.2 Deltaker med ansvar begrenset til et beløp

Godtgjørelse for arbeid til deltakere med begrenset ansvar, dvs. kommandittist og stille deltaker, kan selskapet velge å behandle enten som lønn eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f (virksomhetsinntekt). En og samme deltaker kan normalt ikke tilordnes både lønn og arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 fra samme selskap i samme inntektsår.

4.4 Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle

Arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles på samme måte som arbeidsgodtgjørelse til andre deltakere. Dette gjelder fullt ut når ektefellen anses som selvstendig deltaker. Om når ektefellen skal anses som selvstendig deltaker, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.1.

Hvis ektefellen ikke anses som selvstendig deltaker, behandles arbeidsgodtgjørelsen etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.1. Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle av deltaker med ansvar begrenset til et beløp (kommandittist), kan selskapet velge å behandle enten som lønn eller som virksomhetsinntekt.

4.5 Bil

Regelen om når bil skal anses som avskrivbart driftsmiddel (yrkesbil) gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap som for enkeltpersonsforetak, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader». Deltakers private bruk behandles ikke som yrkeskjøring i forhold til 6 000 km-grensen for selskapet.

Eventuell tilbakeføring for deltakers private bruk av selskapets bil tas med i selskapets fellesoppgjør. De vanlige reglene om tillegg for privat bruk av bil gjelder, herunder begrensning til 75 % av faktiske kostnader. I tillegg skal den deltakeren som har brukt bilen beskattes etter reglene om utdeling, såfremt fordelen ikke er behandlet som arbeidsgodtgjørelse.

4.6 Bolig

4.6.1 Ligning av bolig/fritidseiendom tilhørende selskapet

Bolig eller fritidseiendom som tilhører deltakerlignet selskap, faller utenfor særreglene om skattefritak for fordel ved bruk av egen bolig eller fritidseiendom i sktl. kap. 7. Eventuell fordel ved helt eller delvis fri bolig for deltaker inngår som en del av selskapets skattepliktige inntekt, og er skattepliktig som utdeling hos deltakeren. Slike boliger skal alltid regnskapslignes. Dette gjelder selv om eiendommen hovedsakelig brukes av en eller flere deltakere.

Har selskapet inntektsført leie fra deltaker, må det vurderes om leiebeløpet svarer til markedsleien. Bruker deltaker selskapets bolig uten at det inntektsføres leie i selskapet eller til redusert leie, skal fordelen skattlegges som arbeidsgodtgjørelse eller som utdeling etter sktl. § 10-42. I tillegg skal selskapet uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2.

Om ligning av andelseier i selskaper med delt ansvar som anses som boligselskaper, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

4.6.2 Realisasjon av bolig/fritidseiendom

Ved realisasjon av bolig/fritidseiendom som tilhører deltakerlignet selskap, vil gevinsten være skattepliktig og tap fradragsberettiget. Dette gjelder selv om en eller flere deltakere bor i boligen. Det vil heller ikke være skattefrihet for deltakerne. Om unntak for våningshus på gårdsbruk i visse tilfeller, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 5.

4.6.3 Avskrivning på egen boligdel i avskrivbart bygg

I ikke-seksjonert avskrivbart bygg hvor en eller flere av deltakerne benytter deler av bygget til egen bolig, skal de delene av bygget som benyttes som egen boligdel være med i selskapets saldoverdi for bygget og avskrives sammen med dette.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.6.4 Underskudd på våningshus i jordbruk

Om begrensningen i fradrag for fremførbart underskudd fra inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus i jordbruk, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.3.

4.7 Deltakers dekning av selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, anses dette som et innskudd i selskapet. Innskuddet anses som en del av innbetalt kapital knyttet til andelen og vil øke deltakerens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.7 og emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 3.5.

Får de gjenværende deltakerne en økt innskuddsplikt ved at andre deltakere utelukkes fra selskapet som følge av manglende innbetalinger, anses også en slik innbetaling som et innskudd i selskapet. Deltakerne får ikke noen fordring på de utelukkede deltakerne. Selskapets krav mot de utelukkede deltakerne anses som et egenkapitalkrav. Kravet anses ikke som en fordring i virksomhet for deltakerne. Se HRD i Utv. 1998/1258 (Rt. 1998/1666).

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og han har krav på å få det overskytende tilbake fra selskapet eller de øvrige deltakerne, anses dette som en fordring på selskapet, eventuelt på de øvrige deltakerne, og ikke som et innskudd i selskapet. Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis det er lidt i virksomhet. Dette vil alltid være tilfelle når selskapet driver virksomhet. Tapet kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne, se emnet «Underskudd».

4.8 Dødsfall

Når en deltaker dør, vil dette ikke påvirke det deltakerlignede selskapets inngangsverdier eller skatteposisjoner som f.eks. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst og tapskonto. Om når det blir igjen bare én deltaker etter dødsfallet, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.4.

Om behandling av deltakerens individuelle forhold, som rett til oppskrivning mv., se nedenfor.

4.9 Finansielle instrumenter med aksjer mv. som underliggende objekt

For deltakerlignede selskaper som realiserer finansielle instrumenter med aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt, skal gevinst eller tap ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. Gevinst og tap ved realisasjon av finansielle instrumenter med aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt skal tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt. Om hvilke aksjer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.5.

4.10 Fisjon

Om fisjon av deltakerlignet selskap, se emnet «Fisjon – innenlands».

4.11 Forretningsverdi

Det at deltaker ved erverv av andel i selskapet yter vederlag til selger av andelen for selskapets egenutviklede forretningsverdi (goodwill), gir ikke selskapet adgang til å foreta avskrivninger av forretningsverdien. Det er således uten betydning at forretningsverdien må anses ervervet for deltakeren. (Denne delen av vederlaget inngår som en del av kostprisen og skjermingsgrunnlaget for andelen.)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.12 Fri bruk av formuesobjekter

4.12.1 Deltakers frie bruk av selskapets formuesobjekt

Verdien av fordel ved deltakers frie bruk av bolig, jaktrett mv. tilhørende selskapet skal tas med i selskapets skattemessige resultat. Fordelen anses i tillegg som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7, eventuelt som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f.

4.12.2 Selskapets frie bruk av deltakers formuesobjekt

Stiller deltaker et formuesobjekt til disposisjon for selskapet uten særskilt vederlag, skal deltakeren beskattes for en beregnet markedsleie, jf. sktl. § 10-45 og § 13-1. Se pkt. 4.19 og i emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7. Deltakeren kan kreve fradrag for utgiftene vedrørende formuesobjektet i sin inntekt, hvis de alminnelige vilkår for fradrag er oppfylt. Selskapet skal på tilsvarende måte ha fradrag for en tilsvarende leiekostnad etter vanlige regler.

4.13 Fribeløp i formue for kontanter mv.

Har selskapet kontanter, sjekker mv. ved årsskiftet, kan selskapet ved fastsettingen av formuen ikke benytte seg av fribeløpet på kr 3 000 i henhold til sktl. § 4-20 første ledd bokstav a. Deltakerne kan ved beregningen av sin andel av selskapsformuen heller ikke nyttiggjøre seg dette fribeløpet.

4.14 Fusjon

Om fusjon av deltakerlignede selskaper, se emnet «Fusjon – innenlands».

4.15 Innbo

Bruker en deltaker selskapets innbo privat vederlagsfritt, skal fordelen behandles på samme måte som deltakers bruk av selskapets bolig, se pkt. 4.6. Til gjengjeld skal selskapet ha fradrag for kostnader, herunder avskrivninger.

Realisasjon av innbo følger reglene om avskrivbare driftsmidler.

Har selskapet innbo mv. ved årsskiftet, kan selskapet ved fastsettingen av formuen ikke benytte seg av fribeløpet på kr 100 000 i henhold til sktl. § 4-20 første ledd bokstav b. Deltakerne kan ved beregningen av sin andel av selskapsformuen heller ikke nyttiggjøre seg dette fribeløpet.

4.16 Inngangsverdier hos selskapet

Inngangsverdiene i selskapet er uavhengig av de enkelte deltakernes forhold. Det foretas ingen endring av selskapets inngangsverdier for driftsmidler mv., verken med virkning for selskapet eller deltakerne om andeler i selskapet skifter eier.

4.17 Jordbruk, skogbruk og reindrift

4.17.1 Selskapets leie av besetning

Om selskapets leie av besetning fra deltaker, se SKD 18. mars 1994 i Utv. 1994/299.

4.17.2 Realisasjon av eiendom

Deltakerlignet selskap kan realisere alminnelig gårdsbruk eller skogbruk skattefritt på nærmere bestemte vilkår, jf. sktl. § 9-3 sjette ledd og § 9-13. Se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 11.

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kapittel V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er fritatt for skatteplikt jf. sktl. § 9-13 åttende ledd.

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 sjette ledd per 1. januar 2005, se pkt. 8.1.

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsreglene hos deltaker som var eier av andel i selskapet den 31. desember 1991, se pkt. 8.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.17.3 Gjennomsnittsligning

Om fremgangsmåten ved gjennomsnittsligning av skog, se emnet «Skogbruk», pkt. 15.

Om fremgangsmåten ved gjennomsnittsligning av reindrift, se emnet «Reindrift», pkt. 8.

4.17.4 Skogfond

Innestående på skogfond, følger med eiendommen når denne overdras. Nærmere om skogfond, se emnet «Skogbruk», pkt. 17.27.

4.18 Konserninterne overføringer

Etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav b kan det overføres eiendeler mellom deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. § 10-40 uten skattlegging, forutsatt at selskapene i det vesentlige har samme eiere. Se nærmere om konserninterne overføringer i FSFIN § 11-21 og emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

4.19 Leieforhold mellom selskap og deltaker

4.19.1 Generelt

Vederlag til deltaker for selskapets bruk av deltakers formuesobjekt behandles som leieinntekt for deltakeren (virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt) og leiekostnad for selskapet. Anses utleien i seg selv som virksomhet eller som en del av øvrig virksomhet, skal vederlaget behandles som virksomhetsinntekt for deltakeren. Utleieren skal ha fradrag for kostnadene vedrørende objektet etter vanlige regler. Fradraget inkluderer alle faktiske kostnader vedrørende objektet og eventuelle avskrivninger. Dette gjelder selv om det blir underskudd på utleien.

Om utleie av bolig eller fritidseiendom fra deltaker til selskap, se pkt. 16.1.

Eies det objektet som leies ut til selskapet av flere, vil dette være et sameie som skal bruttolignes dersom utleien ikke anses som virksomhet.

Deltakers bruk av selskapets formuesobjekt mot vederlag behandles også som et ordinært leieforhold.

Om deltakers frie bruk av selskapets eiendeler eller omvendt, se pkt. 4.12.

4.19.2 Spesielt om vederlag/leie ved deltakers yrkeskjøring for selskapet

Bruker deltaker sin egen bil til yrkeskjøring for selskapet, kan nettometoden brukes på leie utbetalt/godskrevet i form av kilometergodtgjørelse fra selskapet dersom bilen ikke er yrkesbil (total yrkeskjøring under 6000 km i året). Er bilen yrkesbil, kan deltakeren ikke anvende forenklet overskuddsberegning selv om leien utbetales etter gjeldende satser og legitimasjonskrav for kilometergodtgjørelse.

4.20 Overdragelseloverføring av eiendeler mellom selskap og deltaker

4.20.1 Generelt

Overdragelse/overføring av eiendeler mellom selskapet og deltaker behandles skattemessig som overdragelse/overføring mellom selvstendige subjekter, jf. sktl. § 10-45. Således vil overdragelse mot ikke-symbolsk vederlag av eiendel fra selskap til deltaker behandles som realisasjon av hele eiendelen, også for den andel deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen eide før overføringen. Tilsvarende gjelder overføring fra deltaker til selskapet.

4.20.2 Fullt vederlag

Ytes det fullt vederlag ved overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker, enten ved betaling eller ved godskriving/belastning av kapitalkonto, behandles dette fullt ut som et vanlig salg mot vederlag for overdrageren. Vederlaget blir kjøpers inngangsverdi.

4.20.3 Helt eller delvis vederlagsfritt

Hvis et formuesobjekt overføres fra selskapet til deltakeren helt eller delvis vederlagsfritt, vil det være aktuelt med utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42, se emnet

«Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7, ev. at fordelen beskattes som arbeidsgodtgjørelse. Om betingelsene for uttaksbeskatning i slike tilfeller, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.

Om skattlegging på grunnlag av et stipulert høyere vederlag ved overføringen fordi det ikke er ytet fullt vederlag på grunn av interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Skjer overføringen helt eller delvis vederlagsfritt fra deltaker til selskapet, kan det foreligge et innskudd i selskapet som skal regnes med i skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien på andelen samt innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.7. Om inngangsverdi for mottaker ved slike overføringer, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 11.2.

4.21 Overføring av eiendeler i virksomhet til andre selskaper

Overføring av eiendeler i virksomhet til andre selskaper er i utgangspunktet en realisasjon. Dette gjelder også overføring til et annet deltakerlignet selskap selv om selskapene har de samme eiere med samme eierandeler.

Enkeltstående eiendeler i virksomhet kan etter FSFIN §§ 11-21-1 flg. overføres skattefritt mellom deltakerlignede selskaper som i det vesentlig har samme eiere, i samme utstrekning som skattefrie overføringer kan foretas mellom aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer». Derimot kan ikke eiendeler i virksomhet overføres skattefritt fra et deltakerlignet selskap til et aksjeselskap mv.

4.22 Premie betalt til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker

Om premie/tilskudd som deltakerlignet selskap betaler til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», pkt. 3.2.2, «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», pkt. 3.3 og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon», pkt. 3.2.2.

4.23 Renter til deltaker

Etter selskapsloven § 2-25 annet ledd skal deltaker i visse tilfeller godskrives rente av innestående egenkapital i selskapet. Slike renter er i forhold til skattleggingen ikke en driftskostnad for selskapet eller en renteinntekt for deltakeren, men et ledd i fordeling av selskapets overskudd på deltakerne. Utdeles slik rente til deltakeren, anses den som en utdeling i forhold til sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7.4.

Renter av deltakers lån til selskapet behandles som renteinntekt for deltakeren og rentekostnad for selskapet, forutsatt at lånet ikke fremstår som en del av deltakerens innskudd/kapital i selskapet. Renteinntekten kan i tillegg være skattepliktig etter de særskilte reglene om ekstra beskatning i sktl. § 5-22, se emnet «Renteinntekter», pkt. 4.

4.24 Selskapets kostnader betales av deltaker

4.24.1 Med egne midler

Betaler deltaker direkte selskapets fradragsberettigede kostnader, skal kostnaden føres til fradrag hos selskapet og ikke hos deltakeren. Hos deltakeren vil dette være en fordring eller eventuelt et innskudd etter sktl. § 10-42 sjette ledd som skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, inngangsverdien og innbetalt kapital knyttet til andelen, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.7.

4.24.2 Utgiftsgodtgjørelse

I tilfeller hvor en deltaker får utgiftsgodtgjørelse til dekning av f.eks. kostutgifter, skal nettometoden anvendes. Det er imidlertid en forutsetning at deltakeren har dokumentert kostnadene samt at selskapet har fradragsrett for disse. Kostnader som ikke er dokumentert, vil inngå i selskapets overskudd og fordeles på deltakerne etter nettoligningsmetoden. Den udokumenterte delen vil også kunne anses som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7. Godtgjørelse for å

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

disponere formuesobjekt som deltaker(e) eier utenfor selskapet, behandles som leie og ikke som utgiftsgodtgjørelse, se pkt. 4.19. Dette vil f.eks. gjelde for bilgodtgjørelse.

4.25 Utland

4.25.1 Norsk deltaker i utenlandsk selskap

Ved fastsettingen av eventuell skattepliktig inntekt og formue for norsk deltaker i utenlandsk selskap tas det utgangspunkt i det utenlandske selskapets finansregnskap som omarbeides til nettoformue og alminnelig inntekt etter norske skatteregler. Det er bare det forholdsmessige resultatet som faller på de norske deltakere etter deres eierandeler som kommer til beskatning i Norge. Plikten til å levere selskapsoppgave med vedlegg påhviler de deltakerne som er skattepliktige til Norge for sin andel. Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang, jf. forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (ligningsloven), § 1 tredje ledd.

4.25.2 Norsk selskap med utenlandske deltakere

Deltakerligning etter nettometoden gjennomføres på vanlig måte selv om selskapet har utenlandske deltakere som ikke vil være skattepliktige for sin andel av selskapets formue og inntekt. Bare formue og inntekt som faller på deltakere som er skattepliktig til Norge for andelen, vil være skattepliktig hit.

4.25.3 Opphør av deltakers skatteplikt til Norge

Opphører en deltakers skatteplikt til Norge for selskapsdeltakelsen uten at han realiserer andelen, skal deltakeren i opphørsåret inntektsføre/fradragsføre en forholdsmessig andel som etter det underliggende forhold må tilordnes ham av selskapets

- gevinst- og tapskonto
- negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j
- tom positiv saldo i saldogruppene a–d og j
- betinget avsatt gevinst ved ufrivillig realisasjon
- inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde etter sktl. § 14-64

på det tidspunktet skatteplikten opphører, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd.

Selskapets tall på gevinst- og tapskonto, negativ saldo, tom positiv saldo mv. endres ikke. Ved opphør av deltakers skatteplikt i løpet av inntektsåret skal skattyteren skattlegges for sin andel av den øvrige nettoinntekten frem til opphørstidspunktet.

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på andel i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-70 når skatteplikten til riket for en fysisk person opphører etter sktl. § 2-1 tredje ledd eller en skatteavtale, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

4.26 Uttreden

Får deltakere økt sin eierandel som følge av at andre deltakere trer ut av selskapet, jf. selskapsloven §§ 2-32 flg., anses ikke dette som erverv av andel for de gjenværende deltakerne. Den uttredende deltakeren anses å ha realisert sin andel.

5 Formelle krav

5.1 Selskapet

5.1.1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt for selskapet, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

5.1.2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt for selskapet, se emnet «Regnskap – revisjon».

5.1.3 Selvangivelse

Deltakerlignet selskap skal ikke levere selvangivelse. Inntekt og formue i selskapet tas med i deltakerens selvangivelse, se nedenfor.

5.1.4 Selskapsoppgave mv.

Deltakerlignet selskap som er hjemmehørende i Norge, skal levere selskapsoppgave (RF-1215), jf. lignl. § 4-9.

Fra og med inntektsåret 2015 har deltakerlignede selskaper oppgaveplikt fra og med det året selskapet ble registrert i Foretaksregisteret jf. lignl. § 4-9 nr. 1 og forskrift 19. desember 2014 nr. 1882. For registrerte selskaper gjelder oppgaveplikten selv om virksomheten ikke er påbegynt og selv om selskapet har opphørt med å drive virksomhet.

For uregistrerte selskaper inntrer oppgaveplikten fra og med det år selskapet begynner å drive virksomhet, jf. forskriften § 1 tredje ledd.

Oppgaveplikten gjelder som utgangspunkt frem til selskapet er oppløst etter sktl. § 10-44. Om dette tidspunktet, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.

For selskaper som er registrert i Foretaksregisteret i 2013 eller senere er oppgaveplikten tidsmessig begrenset til registreringsåret og de to påfølgende år hvis

– selskapet i løpet av dette tidsrommet ikke har kommet i gang med å utøve virksomhet, og
– selskapet verken har eiendeler eller skatteposisjoner.

Dersom selskapet starter virksomhet etter at oppgaveplikten er bortfalt, vil det oppstå en ny plikt til å levere ligningsoppgaver etter ligningsloven § 4-9.

Manglende levering av oppgave kan medføre at selskapet kan bli ansett oppløst, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.2.

5.1.5 Næringsoppgave mv.

Som vedlegg til selskapsoppgaven skal selskapet levere næringsoppgave med vedlegg, f.eks. avskrivningsskjema.

5.1.6 Selskapets deltakeroppgave

Selskapet plikter å levere oppgave over hvem som er selskapsdeltakere i løpet av inntektsåret. I tillegg skal det oppgi deltakernes eierandel, deres andel av nettoformue og inntekt samt skattekommune (bostedskommune/hovedkontorkommune) for den enkelte deltaker. Disse opplysningene gis på særskilt fastsatt skjema «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1233). Denne oppgaven leveres innen samme frist som selskapsoppgaven. Deltakeren plikter å levere egen deltakeroppgave, se pkt. 5.2.2.

5.1.7 Utenlandsk deltakerlignet selskap

Utenlandsk deltakerlignet selskap som ikke driver virksomhet i Norge har ikke plikt til å levere selskapsoppgave mv. Om deltakernes plikter, se nedenfor.

5.2 Deltakerne

5.2.1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Deltakerne har ikke selvstendig bokføringsplikt for deltakelsen i det ansvarlige selskapet. Bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt påhviler selskapet.

5.2.2 Opplysningsplikt

Selskapets levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave fritar ikke den enkelte deltaker fra plikten til selv å gi ligningsmyndighetene de nødvendige opplysningene om selskapsdeltakelsen i sin egen selvangivelse. Deltakeren skal ta med formue og inntekt i selvangivelsen og legge ved «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1221).

Deltakerne har et selvstendig ansvar for at opplysningene vedrørende selskapsdeltakelsen er riktige og fullstendige.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.2.3 Utenlandsk selskap

Utenlandsk deltakerlignet selskap har ikke plikt til å levere selskapsoppgave mv. dersom det ikke driver virksomhet i Norge.

Er det norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper, skal det leveres selskapsoppgave med vedlegg, samt næringsoppgave med vedlegg, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 8 og forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (ligningsloven).

Plikten til å levere selskapsoppgave og næringsoppgave påhviler de norske deltakerne i fellesskap. Næringsoppgaven skal omfatte hele selskapets virksomhet.

Den enkelte deltaker skal levere egen oppgave over formue og inntekt i selskapet.

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang.

6 Skattested

Om skattestedet for selskapsdeltakerne, se emnet «Skattestedet», pkt. 2.4.

7 Klage over ligning

Om klage over fastsettingen av formue og inntekt fra deltakelsen i selskapet, se emnet «Endringssak – klage».

8 Overgangsbestemmelser

8.1 Selskapets rett til oppregulering av inngangsverdier per 1. januar 2005

Om anledning til å oppregulere inngangsverdi per 1. januar 2005 med utgangspunkt i historisk kostpris ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.2.

8.2 Deltakers rett til oppregulering av inngangsverdier per 1. januar 1992

8.2.1 Overgangsregel per 1. januar 1992, selskapets realisasjon av formuesobjekt

Skattyter som var deltaker den 31. desember 1991 eller har ervervet andel fra slik deltaker, kan iht. FSFIN § 10-44-1 på visse vilkår kreve fradrag for et oppreguleringsbeløp hos seg når selskapet realiserer:

- formuesobjekt som deltakeren kunne solgt skattefritt 31. desember 1991 fordi objektet var arvet
- formuesobjekt som kunne ha vært kostprisregulert etter dagjeldende bestemmelse i den tidligere sktl. § 43, femte ledd ved tenkt salg 31. desember 1991, eller
- aksjer som deltakeren for sin del kunne solgt skattefritt den 1. januar 1992, se Lignings-ABC 1992 side 13 under overskriften «Virkefelt for oppreguleringsadgang»

Dette gjelder bare i den utstrekning selskapets realisasjon er skattepliktig, se Innst. O. nr. 13 (1996-97) side 14.

Om beregning av oppreguleringsbeløpet og fremgangsmåten, se emnet «Inngangsverdi», og for aksjer emnet «Aksjer – realisasjon».

Realiserer selskapet bare en del av formuesobjektet, skal deltakerne fradragsføre en tilsvarende del av det fulle oppreguleringsbeløpet per 1. januar 1992.

Fradragsføringen gjennomføres ved at deltakerens oppreguleringsbeløp føres på deltakerens gevinst- og tapskonto. Dersom selskapet ikke har rett/plikt til å føre gevinsten/tapet over sin gevinst- og tapskonto kan skattyteren velge å fradragsføre oppreguleringsbeløpet direkte i realisasjonsåret, se Innst. O. nr. 13 (1996-1997) side 14.

Selskapet vil aldri ha rett til oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene.

8.2.2 Overgangsregel per 1. januar 1992, deltakers realisasjon/overføring av andel

I den utstrekning det realiseres deltakerandel som gir rett til fradragsføring av oppreguleringsbeløp etter reglene ovenfor, skal rettighetene til fradrag ikke påvirke gevinst-/tapsberegning hos den som realiserer andelen.

Retten til fradrag overføres alltid til den nye eieren, enten andelen f.eks. realiseres ved salg eller overføres ved arv eller gave, se FSFIN § 10-44-1 tredje ledd. Dette

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

gjelder selv om den nye eieren ikke var deltaker i selskapet eller medeier i det formuesobjektet rettigheten knytter seg til den 1. januar 1992 og således isolert sett ikke tilfredsstiller vilkårene for fradrag selv.

Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere

– *Sktl. § 10-43.*

Reglene om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere er opphevet fra og med inntektsåret 2015. I stedet er det gitt en regel i sktl. § 10-43 om at kommandittister og stille deltakere må fremføre andel av underskudd i selskapet til fradrag i senere års overskudd fra selskapet, eller i gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap. Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen realiseres vil falle bort. Underskudd fra 2014 eller tidligere underskudd som ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsrammen, vil kunne fremføres etter den nye regelen. Det vil si at slikt underskudd framføres i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel. Om disse reglene, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Om fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere etter de gamle reglene, se Lignings-ABC 2014/15 emnet Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere.

Deltakerlignet selskap – nyetablering

– *Sktl. § 10-44 og § 10-45.*
– *Lignl. § 4-9 nr. 1*

1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles nyetablering av selskap som etter stiftelsen skal deltakerlignes etter nettometoden. Herunder behandles overgang fra bruttolignet sameie til deltakerlignet selskap. Om hvilke selskaper som skal deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

Nedenfor behandles ikke nyetablering av selskap ved omdanning av enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap eller fra et deltakerlignet selskap til et annet, dersom omdanningen følger reglene om skattefri omdanning i sktl. § 11-20. Om slike omdanninger, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Nedenfor behandles heller ikke nyetablering av selskap i forbindelse med skattefri fisjon eller fusjon, se emnene «Fisjon – innenlands» og «Fusjon – innenlands».

2 Hva menes med nyetablering

2.1 Generelt

Et selskap som skal deltakerlignes vil være etablert når vilkårene i selskapsloven kap. 1 er oppfylt. Nyetablering kan skje ved at det opprettes en skriftlig selskapsavtale, jf. selskapsloven § 2-3. Imidlertid vil et selskap anses for etablert skatterettslig, når minst to skattytere som lignes atskilt, faktisk driver virksomhet for felles regning og risiko og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ansvaret for forpliktelsene utad er som beskrevet i selskapsloven kap. 1. Dette gjelder selv om reglene om selskapsstiftelse ikke er fulgt. Hvorvidt selskapet faktisk er registrert i Foretaksregisteret, er ikke avgjørende for ligningsmåten.

For ektefeller som driver en virksomhet sammen gjelder det særlige krav til opprettelse av selskapsavtale og registrering i Foretaksregisteret for at det skal foreligge et deltakerlignet selskap, jf. FSFIN § 10-48-1. Se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

2.2 Opptak av kompanjong(er) i enkeltpersonforetak

Overdrar eieren av et enkeltpersonforetak en ideell andel av virksomheten til andre, etableres det et deltakerlignet selskap. Skattemessig etableres det likevel ikke uten videre et deltakerlignet selskap dersom eieren overdrar eller gir en andel av enkeltpersonforetaket til ektefelle når ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). For at det skal etableres et deltakerlignet selskap med to ektefeller som deltakere, må det opprettes en selskapsavtale som registreres i Foretaksregisteret, jf. FSFIN § 10-48-1. Se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

Det etableres ikke noe deltakerlignet selskap ved at en forelder overfører en ideell andel av et enkeltpersonforetak til barn som er 16 år eller yngre og som lignes sammen med forelderen.

2.3 Arvefall

Dør eieren av et enkeltpersonforetak og virksomheten overtas av dødsbo, etablerer ikke arvefallet et deltakerlignet selskap.

Overtar to eller flere arvinger ved skifte av dødsboet virksomheten og denne drives for deres felles regning og risiko, foreligger det et deltakerlignet selskap. Arvingene trer inn i de inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til virksomheten som gjaldt for dødsboet jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

2.4 Overgang fra sameie til selskap

Dersom utnyttelsen av gjenstand, som har vært eid i et bruttolignet sameie, endres ved at sameiet går over til å utnytte gjenstanden i en felles virksomhet, oppstår selskapsrettslig og skatterettslig et deltakerlignet selskap. Et selskap anses ikke etablert hvis den endrede utnyttelsen ikke kan karakteriseres som virksomhet. Om kravet til virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

3 Prinsipper ved nyetablering

3.1 Generelt

Ved ligningen skal transaksjoner mellom deltakerne og det deltakerlignede selskapet som stiftes, behandles som transaksjoner mellom atskilte skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45. Formuesobjekter som skytes inn i selskapet, skal behandles som realisert i sin helhet for de tidligere eierne. Selskapet får ny inngangsverdi. Ved overgang fra sameie til selskap gjelder dette selv om de tidligere eiere får samme eierandel i selskapet som de hadde i sameiet.

Ved overføring av formuesobjekter eller heleid virksomhet til selskapet i forbindelse med etablering kan det velges mellom følgende to fremgangsmåter:

- Overdrageren overfører den ideelle andelen av formuesobjektet/virksomheten til de andre deltakerne. Dernest overfører alle deltakerne, inklusive den tidligere eieren, alle sine ideelle andeler av formuesobjektet/virksomheten til selskapet. Denne overføringen behandles etter reglene om realisasjon eller uttak av formuesobjekter mv. hos den opprinnelige eier. Om uttak, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Den videre overføringen av andelen i formuesobjektene fra alle deltakere til selskap følger også reglene for realisasjon hos alle deltakerne. Dette gjelder også for den delen som den tidligere eier beholdt selv og som han skjøt inn i selskapet.
- Overdrageren overfører formuesobjektet/virksomheten direkte til selskapet og overfører deretter eierandeler i det etablerte selskapet til de andre deltakerne.

Overføringen til selskapet behandles som realisasjon for den tidligere eier. Overføring av andeler i selskapet til de andre deltakerne behandles etter reglene om realisasjon av andeler i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

3.2 Ligning i etableringsåret

Hvis selskapet anses etablert på et annet tidspunkt enn ved overgangen fra et inntektsår til et annet, skal overdrageren lignes for inntekten frem til tidspunktet for etableringen av selskapet. Ved tingsinnskudd anses deltakerne å ha realisert eiendelene på dette tidspunktet. For resten av inntektsåret skal inntekten fastsettes hos selskapet etter sktl. § 10-41 første ledd. Formuen ved årets utgang fastsettes på samme måte. Deltakerne kan f.eks. ikke saldoavskrive de overdratte driftsmidlene i overføringsåret. Full saldoavskrivning vil derimot kunne foretas i overføringsåret hos det nystiftede deltakerlignede selskapet.

3.3 Plikt til å levere selskapsoppgave

Om plikt til å levere selskapsoppgave, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.1.4.

4 Innskudd i selskapet

4.1 Deltakers forhold

4.1.1 Generelt

Verdien av innskudd i selskapet inngår som en del av deltakerens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital knyttet til andelen. Innskuddet får dermed betydning ved beskatningen av utdeling fra selskapet og ved gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av andelen. Se nærmere emnene «Deltakerlignet selskap – utdeling» og «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

4.1.2 Innskudd i utenlandsk valuta

Innskudd av penger i utenlandsk valuta anses som en realisasjon av valuta for deltakeren, se emnet «Valutagevinst/-tap».

4.1.3 Innskudd av formuesobjekt

Overdragelse av et formuesobjekt fra deltaker til selskapet i forbindelse med nyetablering av selskapet (tingsinnskudd), behandles som en realisasjon av hele formuesobjektet hos deltakeren etter de vanlige reglene for realisasjon av varer, driftsløsøre, fast eiendom mv. Verdien av den andelen som overdrageren mottar, inngår i vederlaget. Normalt må derfor formuesobjektet anses realisert til full omsetningsverdi uavhengig av hvilken verdi som er lagt til grunn ved stiftelsen, se FIN 17. februar 1995 i Utv. 1995/476. Eventuell gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er oppfylt.

4.1.4 Generasjonsskifte

Når det ved generasjonsskifte skal overføres en ideell andel av virksomhet for eksempel fra foreldre til barn, kan foreldrene i stedet for i første omgang å etablere et selskap og deretter overføre selskapsandeler til arving, velge først å overføre andel i formuesobjektene til det barnet som skal gå inn i selskapet. Overføringen av andel i formuesobjekter som er knyttet til giverens virksomhet sammen med en andel i virksomheten, vil normalt være unntatt fra uttaksbeskatning når overtakeren er arveberettiget jf. sktl. § 5-2 første ledd tredje punktum og § 9-7 fjerde ledd. Se også emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.5.4. Ved gavesalg skal det imidlertid foretas et inntektsoppgjør basert på det faktiske vederlag, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Overdrageren kan imidlertid velge å unnlate å foreta inntektsoppgjør slik at erververen overtar overdragerens inngangsverdi jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Når foreldrene og barnet deretter sammen oppretter et ansvarlig selskap, realiserer begge sin eierandel av de formuesobjekter som går inn i selskapet. Realisasjonsvederlaget settes til

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

omsetningsverdien av andelen på etableringstidspunktet. Eventuell gevinst er skattepliktig og tap fradragsberettiget når vilkårene for skatteplikt/fradragsrett for øvrig er oppfylt.

Om generasjonsskifte gjennomført etter reglene om skattefri overgang fra enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

4.2 Hva kan overføres til selskapet

4.2.1 Generelt

I utgangspunktet kan deltakerne overføre alle typer virksomhet og/eller formuesobjekter til det deltakerlignede selskapet. Men deltakerne kan også overføre selve virksomheten (driften) til selskapet og beholde alle eller enkelte av sine eiendeler i virksomhet utenfor selskapet/sameiet og f.eks. leie de ut til selskapet. Spesielt om fremgangsmåten når besetning på gårdsbruk mv. holdes utenfor selskaper, se SKD 24. mars 1993 i Utv. 1993/499.

4.2.2 Særlig om overgang fra bruttolignet sameie til selskap

Ved overgang fra bruttolignet sameie til deltakerlignet selskap er det bare de sameide formuesobjektene som skal inngå i den felles virksomheten, som skal tilordnes det deltakerlignede selskapet.

Eventuelle øvrige eiendeler som tidligere var eid i sameie, kan deltakerne fritt velge å holde utenfor eller overdra til selskapet. Deltakerne kan også velge om eiendelene skal tilordnes ett eller flere selskaper.

4.2.3 Hvilke skatteposisjoner som kan overføres til selskapet

I utgangspunktet vil et deltakerlignet selskap, ikke kunne overta deltakernes skatteposisjoner som f.eks. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst-/ tapskonto. Om skatteposisjoner som kan overtas ved skattefri omdanning, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform». Fremførbart underskudd er imidlertid en skatteposisjon som tilhører deltakeren og påvirkes ikke av overgangen. Dette gjelder også ved skattefri omdanning.

5 Selskapets forhold

Ved fastsetting av inngangsverdi for formuesobjekter som selskapet erverver fra deltaker, må en skille mellom de tilfellene som skal betraktes som rene kjøp og de tilfellene som må behandles som innskudd av egenkapital.

Ved kjøp vil selskapets inngangsverdi være de samme verdiene som er lagt til grunn som vederlag til deltakerne ved overføringen til selskapet, jf. FIN 17. februar 1995 i Utv. 1995/476. Ved innskudd er det den avtalte verdien for formuesobjektet, eventuelt korrigert til virkelig omsetningsverdi, som skal legges til grunn, jf. HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674) (Viking Supply).

Deltakerlignet selskap – oppløsning

- *Selskapsloven § 2-32, § 2-37, § 2-38, § 2-39, § 2-40, § 2-41, § 2-42*
- *Sktl. § 10-44, § 10-45, § 14-48 annet ledd .*
- *FSFIN § 10-44-1, § 10-44-2*

1 Generelt

Nedenfor behandles bare oppløsning av deltakerlignet selskap. Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

Selskap som deltakerlignes er ikke eget skattesubjekt. Imidlertid skal transaksjoner mellom selskap og deltaker behandles som transaksjoner mellom selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om oppløsning av sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

2 Prinsipper ved ligning i forbindelse med oppløsningen

Ved innløsning av andelene i forbindelse med oppløsningen av et deltakerlignet selskap, skal det foretas et gevinst-/tapsoppgjør for de eiendelene som er igjen i selskapet ved selve oppløsningen og som ikke er realisert tidligere. Oppløsning av et deltakerlignet selskap skal i tillegg behandles som en realisasjon av andelene for deltakerne, jf. sktl. § 10-44 første ledd, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Vederlaget ved realisasjonen av andelen, jf. sktl. § 10-44 annet ledd, vil være nettoverdien av det som deltakeren mottar fra selskapet som oppgjør i forbindelse med oppløsningen/innløsningen av andelene. Overtar deltakeren noen av selskapets forpliktelser, reduserer dette vederlaget. Mottar deltakeren andre formuesobjekter enn kontanter i norsk valuta, må omsetningsverdien for formuesobjektet fastsettes på oppløsningstidspunktet. Dette vil f.eks. gjelde fast eiendom, driftsløsøre, aksjer og fordring(er) i utenlandsk valuta.

Overdragelse av virksomhet eller formuesobjekter til en deltaker eller til andre før innløsningen av andelene/oppløsningen av selskapet, behandles etter de alminnelige reglene for realisasjon og uttak. Gevinst/tap vil inngå i selskapets inntekt og fordeles mellom deltakerne, og behandles hos deltakerne etter vanlige regler, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». Dette gjelder selv om overdragelsen foretas i oppløsningsåret og selv om overdragelsen er til en deltaker. I tillegg kan det eventuelt være grunnlag for utdelingsbeskatning, jf. sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Dersom samtlige andeler overtas av én deltaker, foreligger det ikke lenger et selskap. For at en overføring av andel mellom eksisterende deltakere skal behandles etter reglene om oppløsning, forutsettes det at samtlige deltakere, unntatt den som skal sitte igjen, overfører sine andeler til denne. Overføring til én deltaker som blir eneeier, anses å bygge på en beslutning om oppløsning av selskapet, se SKD 2. april 1993 i Utv. 1993/506. Har derimot et selskap for eksempel tre deltakere og bare én av deltakerne trer ut av selskapet, skal overdragelsen for denne behandles etter de ordinære reglene om realisasjon av andel, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Ved en senere oppløsning vil det da bare være de to siste deltakerne som skal behandles etter reglene om oppløsning.

Om eksempler på gevinst-/tapsberegningen, se pkt. 5.9.

3 Når anses et selskap mv. for oppløst

3.1 Formelt gjennomført oppløsning

Et deltakerlignet selskap registrert i Foretaksregisteret anses skattemessig oppløst når det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav a. Etter reglene i selskapsloven vil oppløsning normalt foregå ved beslutning i selskapsmøte jf. selskapsloven § 2-37 til § 2-42. Selskapet anses skattemessig oppløst det inntektsåret avviklingen er gjennomført.

3.2 Opphør av virksomhet

3.2.1 Selskaper registrert i Foretaksregisteret

Deltakerlignet selskap registrert i Foretaksregisteret, og som ikke har gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven, anses skattemessig oppløst når

- virksomheten har opphørt, og
- selskapet i de to foregående inntektsår ikke har levert selskapsoppgave eller annen oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-9, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav c.

Det samme gjelder dersom selskapet har levert oppgaver som er så mangelfulle at det må gjennomføres skjønnsligning etter lignl. § 8-2. Oppløsning kan skje selv om selskapet har skatteposisjoner som ikke er inntekts-/fradragsført.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Oppløsning vil kunne finne sted når vilkårene er oppfylt fra og med 2015. Manglende levering av ligningsoppgaver i 2013 og 2014 vil kunne medføre oppløsning av selskapet i 2015, se nærmere Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.10.6.

3.2.2 Selskaper som ikke er registrert i Foretaksregisteret

Deltakerlignet selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, anses oppløst når virksomheten har opphørt jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav c. Om hva som anses som opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

3.3 Konkursbehandling

Et deltakerlignet selskap anses skattemessig oppløst når selskapet tas under konkursbehandling. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav e. Nærmere om deltakernes gevinst-/tapsoppgjør, se nedenfor.

3.4 Alle andelene samles på én hånd

3.4.1 Generelt

Et deltakerlignet selskap anses skattemessig oppløst når andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen én eier til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d første punktum. Det gjelder likevel ikke dersom den gjenværende eier overdrar deler av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

3.4.2 Eierskifte, uttreden mv.

Andelene kan samles på én hånd ved at alle deltakerne overdrar sine andeler til en tredjemann, som kan være en fysisk eller en juridisk person.

Det kan også skje ved at alle deltakerne, med unntak av en, trer ut av selskapet jf. selskapsloven §§ 2-32 flg. Uttreden kan enten skje ved at andelene overdras til én deltaker eller ved at andelene innløses.

Oppløsning anses å ha funnet sted på det tidspunktet det blir sittende igjen bare en eier i «selskapet».

3.4.3 Utelukking

Andelene kan samles på én hånd som følge av at en deltaker utelukkes fra selskapet, jf. selskapsloven § 2-36. Er det uenighet om vilkårene for å utelukke en deltaker er oppfylt og saken bringes inn for rettsapparatet, skal åtte-måneders fristen ikke begynne å løpe før rettskraftig avgjørelse foreligger.

3.4.4 Deltakerne fusjonerer

Et selskap anses oppløst dersom alle andelene i selskapet er eid av flere aksjeselskaper, men alle andelene samles på én hånd som følge av at aksjeselskapene fusjonerer til ett selskap. Se FIN 5. mars 1996 i Utv. 1996/399. Oppløsningen anses gjennomført ved ikrafttredelsen av fusjonen jf. asl. § 13-16/asal. § 13-17. Selskapet skal likevel ikke anses som oppløst dersom gjenværende eier overdrar deler av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

3.4.5 Deltakerne inngår ekteskap

Driver to deltakere sammen et selskap som er registrert i Foretaksregisteret, og vilkårene i FSFIN § 10-48-1 første ledd er oppfylt, vil inngåelse av ekteskap ikke få noen innvirkning for deltakerligningen.

Dersom to deltakere som i fellesskap driver et deltakerlignet selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, inngår ekteskap, skal selskapet lignes som enkeltpersonforetak fra og med det år atskilt ligning av ektefellene opphører jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd.

Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene for å behandle ektefellene som selvstendige deltakere oppfylles innen åtte måneder etter ekteskapsinngåelsen jf.

FSFIN § 10-48-1 femte ledd siste punktum. Om vilkårene for at ektefeller skal kunne behandles som selvstendige deltakere, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4. To deltakere som driver deltakerlignet selskap uten andre deltakere og som gifter seg etter i 2014, skal ikke ha endret ligningsmåte på grunn av ekteskapet når vilkårene i FSFIN § 10-48-1 første ledd blir oppfylt innen 1. september 2015 jf. forskrift 19.12.2014 nr. 1890 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 II, overgangsregel B.

Hvis deltakerne driver et indre selskap sammen, innebærer ekteskapsinngåelsen at det ikke lenger foreligger noe selskap, siden ektefeller i et indre selskap ikke vil kunne oppfylle de generelle vilkårene for å anses som selvstendige selskapsdeltakere, jf. FSFIN § 10-48-1 tredje ledd første punktum. Ektefeller som er deltakere i indre selskaper uten andre deltakere, behandles under ett. Ektefeller behandles under ett også når det er andre deltakere enn ektefellene, og ektefellene har levert felles deltakeroppgaver jf. FSFIN § 10-48-1 tredje ledd annet og tredje punktum.

3.4.6 Overdragelse av andeler mellom ektefeller

Ektefeller skal på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

Når ektefellene er eneste deltakere i selskapet, vil overdragelse av hele andelen til den andre ektefellen innebære overgang til ligning som enkeltpersonsforetak. Det deltakerlignende selskapet vil da anses som oppløst. Når det også er andre deltakere i selskapet enn ektefellene, vil overdragelse av hele eierandelen fra en ektefelle til den andre ektefellen ikke ha betydning for ligningsmåten og klassifiseringen av selskapet. Om realisasjonsbeskatning ved overdragelse av eierandel i deltakerlignet selskap mellom ektefeller, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

3.4.7 Overdragelse til mindreårige barn

Et selskap med to deltakere anses oppløst hvis den ene deltakeren overdrar sin andel til et mindreårig barn, siden et mindreårig barn ikke kan være selskapsdeltaker. Om unntak i arvetilfellene, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.5.

3.4.8 Gaveoverføring

Det anses som oppløsning av selskapet at de andre deltakerne overfører sine andeler til en av deltakerne ved gaveoverføring, selv om dette isolert sett ikke er en realisasjon. En bør imidlertid praktisere en forsiktig omgjøringsadgang tilbake til deltakerlignet selskap for deltaker som ikke har vært oppmerksom på at hans passive mottakelse av andeler fra de andre fører til oppløsning av selskapet, jf. FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.

3.4.9 Arv

Et selskap med to deltakere anses oppløst når den ene dør og den andre arver avdødes andel. Eierskiftet anses å finne sted på tidspunktet for utlodning eller udelt boovertagelse, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d tredje punktum. Selskapet anses ikke oppløst når avdødes andel er overtatt av dødsbo så lenge denne andelen ikke er overtatt av arvingen ved utlodning fra bo eller ved udelt boovertakelse. I praksis godtas også at selskapet består dersom arvingen overdrar den arvede andelen helt eller delvis til tredjemann innen en måned etter sin egen overtakelse (ved utlodning eller udelt boovertakelse), se FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.

3.5 Omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap

Omdanning fra et deltakerlignet selskap til et aksjeselskap, behandles i utgangspunktet som oppløsning av det opprinnelige selskapet og stiftelse av et nytt selskap. Dette gjelder selv om begge selskapene har de samme eierne. Om skattefrihet ved slik omdanning når visse vilkår er oppfylt, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.6 Deling av selskap

Et selskap med f.eks. to deltakere anses oppløst om det splittes i to enkeltpersonforetak. Oppsplitting av et selskap med tre deltakere i ett enkeltpersonforetak og et deltakerlignet selskap, anses likt med at en av deltakerne går ut av selskapet mens de andre fortsetter.

4 Ligning av selskapet i oppløsningsåret

4.1 Generelt

Det må fastlegges et oppgjørstidspunkt for oppløsningen av selskapet av hensyn til tilordning av inntekter/kostnader og gevinst/tap. Inntekter/kostnader og gevinst/tap oppstått før dette tidspunktet er selskapets inntekt/fradrag.

Det samme oppgjørstidspunktet må legges til grunn for beregningen av utgangsverdien («vederlaget») hos deltakerne for realisasjonen av selskapsandelen ved oppløsningen. For deltakeren er dette tidspunktet også avgjørende for om verdier er overført til deltakeren i forbindelse med oppløsningen, slik at de inngår i gevinst/-tapsberegningen ved realisasjonen av andelen eller om det foreligger en utdeling som skal behandles etter sktl. § 10-42. Det samme tidspunktet må legges til grunn for selskapet ved fastsettingen av utgangsverdien ved gevinst-/tapsberegningen for de eiendelene som anses realisert i forbindelse med oppløsningen.

4.2 Årets inntekt i selskapet

Det skal på vanlig måte fastsettes inntekt i selskapet i oppløsningsåret frem til selskapet anses oppløst, se pkt. 4.1. Ofte vil selskapet realisere sine eiendeler til en tredjemann eller til deltakeren til full omsetningsverdi før oppløsningen. Salgsvederlag/gevinst/tap i oppløsningsåret skal behandles etter de vanlige reglene. Alle skatteposisjoner skal gjøres opp i oppløsningsåret.

Om eventuell uttaksbeskatning av selskapet ved overdragelse til underpris, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Resultatet av gevinst-/tapsberegningen mv. inngår i selskapets inntekt i oppløsningsåret og fordeles mellom deltakerne på vanlig måte. Dette gjelder også gevinst/tap ved realisasjon eller uttak av eiendeler til deltakerne i forbindelse med at andelene innløses. Denne inntekten skal også fordeles på deltakerne etter de vanlige reglene.

5 Ligning av deltakerne ved oppløsningen

5.1 Generelt

Oppløsning av selskapet behandles som en realisasjon av andelene fra deltakerne til selskapet. Om beregning av gevinst/tap ved realisasjonen, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Ved beregning av gevinst/tap ved oppløsningen vil verdien av selskapets formuesobjekter som overføres til deltakerne inngå i deres vederlag for andelen. Formuesobjektene verdsettes til omsetningsverdi.

5.2 Skjermingsfradrag

Det skal ikke beregnes skjermingsfradrag for oppløsningsåret.

5.3 Inngangsverdi for andelene

Inngangsverdien for andelen, jf. sktl. § 10-44 tredje ledd, fastsettes på samme måte som skjermingsgrunnlaget fastsettes. Det skal ikke beregnes skjermingsfradrag for oppløsningsåret, og det skal dermed ikke beregnes noe gjennomsnittlig innskudd dette året. Netto endringer i skjermingsgrunnlaget frem til oppløsningstidspunktet får likevel virkning for inngangsverdien. Såkalte «uegentlige» innskudd/tilbakebetalinger som oppstår i oppløsningsåret, skal tas med som korreksjonsposter til inngangsverdien, jf. sktl. § 10-42 syvende ledd. Ubenyttet skjerming etter sktl. § 10-42 niende ledd påvirker ikke inngangsverdien, men kan føres til fradrag i en eventuell gevinst ved oppløsningen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.4 Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto

Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto påvirkes ikke av selskapets oppløsning. Deltakerne må fortsatt inntektsføre og fradragsføre fra konto etter de vanlige reglene, jf. sktl. § 14-45.

5.5 Konkurs

Slås et deltakerlignet selskap konkurs, anses dette som en oppløsning av selskapet. Det må foretas et gevinst-/tapsoppgjør for deltakerne. Gevinst-/tapsberegningen foretas på vanlig måte, se ovenfor og emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

Som utgangsverdi («vederlag» for andelen) ved gevinst-/tapsberegningen benyttes den reelle nettoverdien for andelen på konkursåpningstidspunktet, dvs. forholdsmessig andel av omsetningsverdien for selskapets formuesobjekter minus selskapets gjeld. Utgangsverdien vil normalt være negativ. Fordi omsetningsverdien for selskapets formuesobjekter sjelden vil være klarlagt ved konkursåpningen, bør gevinst-/tapsberegningen vanligvis utstå inntil disse verdiene er klarlagt, f.eks. ved boets realisasjon av formuesobjektene. Fordi verdistigning fra konkursåpning til boets realisasjon av formuesobjektene er skattefrie, jf. sktl. § 2-33 første ledd, skal verdistigning i denne perioden ikke påvirke utgangsverdien. Det samme gjelder for verdinedgang.

Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved oppløsning ved konkurs fastsettes på samme måte som ved annen oppløsning, se pkt. 5.2 og pkt. 5.3.

5.6 Deltakers dekning av selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, skal dette anses som et innskudd i selskapet. Dette gjelder også ved dekning av gjeld etter konkursbehandling.

Må en deltaker dekke selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordelingen i selskapsavtalen, har han krav på å få det overskytende tilbake fra de øvrige deltakerne (regressansvar). Den betalende deltakerens krav på de øvrige deltakerne er en fordring. Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis selskapet drev virksomhet. Tapet inngår ikke i beregning av gevinst/tap på andelen, men kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne ved ettergivelse av slik gjeld, se emnet «Underskudd».

5.7 Tilbakeføring av underskudd

Om tilbakeføring av underskudd hos deltakerne hvis virksomheten opphører i forbindelse med oppløsningen, se emnet «Underskudd».

5.8 Inngangsverdi mv. på overtatte formuesobjekter

Deltakerens inngangsverdi for de formuesobjektene vedkommende overtar som oppgjør ved oppløsningen, blir den verdien som er brukt på objektet ved fastsettingen av andelens utgangsverdi (vederlaget for andelen), jf. FIN 15. januar 1993 i Utv. 1993/489.

Deltakernes ervervstidspunkt for overtatt bolig eller jord- og skogbrukseiendom, er det tidspunktet deltakeren overtok eiendommen fra selskapet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.9 Eksempel

Balanse per 1. januar i oppløsningsåret

Driftsmidler	*510 000*	*Egenkapital Guri*	*120 000*
Kontanter	*150 000*	*Egenkapital Erik*	*120 000*
		Egenkapital Fred	*120 000*
		Gjeld	*300 000*
Sum eiendeler	*660 000*	*Sum egenkapital og gjeld*	*660 000*

Alle tall i eksemplet er skattemessige verdier.

Guri, Fred og Erik er deltakere med 1/3 hver. Selskapets resultat for tidligere år er kr 0. Egenkapitalen per 1. januar er derfor innbetalte beløp fra deltakerne.

Resultatet av driften i oppløsningsåret viser et overskudd på kr 90 000. Av dette har Fred krav på særskilt arbeidsgodtgjørelse med kr 60 000. Godtgjørelsen blir ikke utbetalt, men overført til hans kapitalkonto og først utbetalt i forbindelse med oppløsningen av selskapet per 1. september.

Som ledd i oppløsningen blir driftsmidlene solgt til Erik for kr 450 000, som tilsvarer virkelig verdi. Dette gir et tap på kr 60 000 (510 000 minus 450 000). Skattemessig resultat etter fradrag for tapet på driftsmidlene og etter at arbeidsgodtgjørelsen er fratrukket, gir et underskudd på kr 30 000 (driftsoverskuddet på kr 90 000 fradratt tapet på kr 60 000 og arbeidsgodtgjørelsen på kr 60 000).

Driftsmidlene anses realisert med skattemessig virkning før den skattemessige oppløsningen av selskapet. I balansen på oppløsningstidspunktet må derfor driftsmidlene settes til kr 0. Kontantene økes med overskudd av driften kr 90 000 og virkelig verdi av driftsmidlene kr 450 000, dvs. til kr 690 000. Underskudd til fordeling på deltakerne er kr 30 000, hvilket reduserer egenkapitalen av hver av deltakerne med kr 10 000. I tillegg er Freds egenkapital økt med ikke utbetalt arbeidsgodtgjørelse på kr 60 000.

Balanse på oppløsningstidspunktet den 1. september

Driftsmidler	*0*	*Egenkapital Guri*	*110 000*
Kontanter	*690 000*	*Egenkapital Erik*	*110 000*
		Egenkapital Fred	*170 000*
		Gjeld	*300 000*
Sum eiendeler	*690 000*	*Sum egenkapital og gjeld*	*690 000*

Inngangsverdien skal korrigeres for endring i skjermingsgrunnlaget i eierperioden, jf. sktl. § 10-44 tredje ledd. (Det gis imidlertid ikke skjermingsfradrag for oppløsningsåret.) Endringene i skjermingsgrunnlaget vil her være skattefordelen av årets underskudd (kr 10 000 x 27 % på hver), og ikke utbetalt arbeidsgodtgjørelse (kr 60 000 på Fred).

	Gevinstberegning Erik og Guri		
	Utgangsverdi (andel egenkapital ved oppløsningen)		*110 000*
-	*Inngangsverdi 1. januar*	*120 000*	
-	*Reduksjon for skattefordel av underskudd (10 000 x 27 %)*	*2 700*	*117 300*
=	*Tap*		*7 300*

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

	Sammendrag av de skattemessige konsekvenser for Erik og Guri		
	Fradrag for andel underskudd, jf. sktl. § 10-41	*10 000*	
-	*Tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-44*	*7 300*	
=	*Netto fradrag i alminnelig inntekt*	*17 300*	

	Gevinstberegning Fred		
	Utgangsverdi (andel egenkapital ved oppløsningen)		*170 000*
-	*Inngangsverdi 1. januar*	*120 000*	
-	*Reduksjon for skattefordel av underskudd (10 000 x 27 %)*	*2 700*	
+	*Innskudd (særskilt godtgjørelse)*	*60 000*	*177 200*
=	*Tap*		*7 300*

	Sammendrag av de skattemessige konsekvenser for Fred		
	Beskatning av arbeidsgodtgjørelse	*60 000*	
-	*Fradrag for andel underskudd (etter fradrag for arbeidsgodtgjørelse)*	*10 000*	
-	*Tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-44*	*7 300*	
=	*Netto til beskatning som alminnelig inntekt*	*42 700*	

I tillegg får Fred beskatning av arbeidsgodtgjørelsen som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav f.

Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel

– *Sktl. § 10-44.*
– *FSFIN § 10-44-1 og § 10-48-1.*

1 Innledning

I dette emnet behandles bare skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap. Om hvilke typer selskaper dette gjelder, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». I dette emnet forutsettes at selskapet eksisterer før og etter realisasjonen.

Om skattemessige forhold ved oppløsning av et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

Om skattemessige forhold ved etablering av deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

Om omdanning av deltakerlignet selskap fra en selskapstype til en annen, herunder til aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Om fusjon og fisjon av deltakerlignet selskap, se emnene «Fisjon – innenlands» og «Fusjon – innenlands».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om uttaksbeskatning av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

2 Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel

2.1 Generelt

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 10-44 første ledd endret, slik at gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming skal oppjusteres med en faktor på 1,15.

Gevinst ved realisasjon av andel i et deltakerlignet selskap er som utgangspunkt skattepliktig som alminnelig inntekt for den som realiserer andelen. Tilsvarende er tap fradragsberettiget i alminnelig inntekt. Se sktl. § 10-44 første ledd.

For visse selskaper som er egne skattesubjekter, er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon eller uttak av andel i deltakerlignet selskap (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b, se emnet «Fritaksmetoden». For deltakerlignede selskaper gjelder tilsvarende regler, jf. sktl. § 10-41 annet ledd, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.3.1.

Gevinst og tap ved realisasjon av andel beregnes som utgangspunkt på grunnlag av salgssummen for andelen fratrukket selgerens inngangsverdi, jf. sktl. § 10-44 annet og tredje ledd. For personlige deltakere skal gevinsten reduseres med ubenyttet skjerming, se pkt. 3.8. For andeler ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt i samsvar med overgangsreglene, se FSFIN § 10-48-1 og Lignings-ABC 2006 «Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling» pkt. 3.3. For andeler ervervet ved arv eller gave 1. januar 2006 eller senere, skal erververen videreføre arvelaterens eller giverens inngangsverdi, se pkt. 3.4.

2.2 Realisasjon

Om hva som er realisasjon, herunder spørsmålet om det foreligger et vederlag som ikke er symbolsk og betydningen av overtakelse av andel av selskapets gjeld, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Se også nedenfor.

Salg av andel mot vederlag som ikke er symbolsk (gavesalg), anses som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a. Det samme gjelder ved innløsning av enkeltandeler.

Fullstendig oppløsning av et deltakerlignet selskap, herunder ved at en person eller selskap blir eier av alle andelene, behandles som realisasjon av andelene, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning». I disse tilfellene kreves ikke vederlag.

Etter deltakermodellen anses endring av eierandel ved opptak av deltakere mot innskudd eller ved forhøyelse av selskapskapitalen ikke som realisasjon, se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.10.3.

Realisasjon av alle andelene i selskapet må avgrenses mot realisasjon av selskapets eiendeler. Selges alle andelene med direkte oppgjør til deltakerne, anses dette som realisasjon av andelene i selskapet. Selges derimot alle eller en del av selskapets eiendeler med oppgjør til selskapet, behandles dette som selskapets realisasjon av eiendeler. Salgsvederlaget for eiendelene tilordnes selskapet og behandles etter de vanlige reglene om realisasjon av eiendeler.

2.3 Nærmere om realisasjon hvor ektefeller er deltakere

Overdragelse mellom ektefeller anses som hovedregel ikke som realisasjon jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav d. Etter sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav e anses heller ikke skifte av felleseie mellom ektefeller som realisasjon. Nærmere om realisasjon, se emnet «Rederiselskaper».

Fra og med 2015 skal ektefeller på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 10-48 med tilhørende forskrift. Om disse vilkårene, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Når den ene ektefellen overdrar hele sin eierandel i deltakerlignet selskap til den andre ektefellen, og det ikke er andre deltakere i selskapet, anses dette som en oppløsning av selskapet og det skal gjennomføres realisasjonsbeskatning etter sktl. § 10-44. Siden overdragelsen innebærer en oppløsning av selskapet, vil sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav d ikke avskjære realisasjonsbeskatning. Ved endring av eierandelene ektefellene i mellom, eksempelvis ved at fordelingen av eierandeler endres fra 50 prosent hver til henholdsvis 20 og 80 prosent, gjelder sktl. § 9-2 tredje ledd på vanlig måte, slik at dette ikke anses som en realisasjon. Ved skifte av felleseie mellom ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap, hvor det ikke er andre deltakere enn ektefellene, og den ene ektefellen overtar den andre ektefellens andel som ledd i et skifte, vil overdragelsen innebære en overgang fra deltakerlignet selskap til enkeltpersonsforetak. En slik transaksjon vil innebære en skattemessig oppløsning av selskapet og anses som realisasjon etter sktl. § 10-44. I denne situasjonen vil ikke sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav e avskjære realisasjonsbeskatning.

Når det i tilfellene som nevnt ovenfor er andre deltakere enn ektefellene i selskapet, gjelder sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav d og e på vanlig måte, slik at overdragelsen fra den ene ektefellen til den andre ikke anses som realisasjon.

2.4 Spesielt om gavesalg

Det foreligger gavesalg når en andel overdras mot et vederlag som er større enn symbolsk, men som er mindre enn omsetningsverdien for andelen. Gavesalg anses som realisasjon, men med tapsbegrensning for gaveelementet, se nedenfor. Fører den ordinære beregningen til at det foreligger en gevinst i forhold til det vederlaget som faktisk er ytet, er gevinsten skattepliktig på vanlig måte. Dette gjelder også om overdragelsen er betegnet som arveforskudd. Overdragelse mot symbolsk vederlag behandles derimot ikke som gavesalg, men som gave.

Om eventuell uttaksbeskatning av andel ved overføring til underpris (gave eller gavesalg), se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Eventuelt tap er bare fradragsberettiget i den utstrekning det foreligger et reelt tap. Ved gavesalg vil det bare foreligge et reelt tap hvis inngangsverdien for andelen er høyere enn den reelle omsetningsverdien. Deltakeren får ikke fradrag for det tapet som skyldes gaveelementet.

Om fastsetting av inngangsverdi for mottaker ved gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.5.

2.5 Spesielt om gave

Overdras andelen som gave, enten vederlagsfritt eller mot symbolsk vederlag, er overdragelsen ikke realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd. Fører gaven til at gavemottakeren blir eneeier av det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet, anses det som en oppløsning som skal behandles som realisasjon etter sktl. § 10-44 første ledd, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.4. Eventuelt reelt tap vil likevel være fradragsberettiget for giver så lenge andelen er eid i virksomhet, f.eks. fordi det deltakerlignede selskapet driver virksomhet, se emnet «Tap», pkt. 2.4.

Om fastsetting av inngangsverdi for mottakeren ved gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

2.6 Spesielt om jordbruk og skogbruk

Om skattefritak i visse tilfeller for gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap som er eier av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

2.7 Norsk deltakerlignet selskap med deltakere bosatt/hjemmehørende i utlandet

Om skatteplikt til Norge for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av andel tilhørende utenlandsk deltaker i deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.8 Deltakerlignet selskap i utlandet med norske deltakere

Reglene om gevinst/tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, gjelder i utgangspunktet også for norske deltakere i utenlandsk selskap. Om unntak, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.1.

3 Gevinst- og tapsberegning

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 10-44 første ledd endret, slik at gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming skal oppjusteres med en faktor på 1,15.

3.1 Generelt

Gevinst/tap ved realisasjon av andel skal beregnes for selskapsandelen som sådan og settes til differansen mellom utgangsverdien (vederlaget) for andelen og inngangsverdien for andelen. En gevinst kan reduseres med ubenyttet skjerming fra samme selskap. Det samme gjelder ubenyttet skjerming fra visse likeartede selskaper, jf. FSFIN § 10-42-3, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.2. Ubenyttet skjerming kan imidlertid ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap.

Andelens inngangsverdi skal som utgangspunkt beregnes som følger, jf. sktl. § 10-44 tredje ledd:

	Netto kostpris for selskapsandelen
+	Anskaffelseskostnader
+	Netto innskudd i selskapet på realisasjonstidspunktet
+/-	Endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden etter sktl. § 10-42 syvende ledd
=	Inngangsverdi

Med netto kostpris for selskapsandelen menes kjøperens vederlag til selger ved ervervet uten hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen.

Oppstillingen gjelder hvor andelen er ervervet 1. januar 2006 eller senere. Er andelen ervervet i 2005 eller tidligere, er det fastsatt en inngangsverdi per 1. januar 2006 etter overgangsreglene, se FSFIN § 10-48-1. Om fastsettingen av inngangsverdien per dette tidspunktet, se Lignings-ABC 2006 «Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling» punkt 3.3.

Utgangsverdien utgjør vederlaget ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader.

3.2 Netto kostpris ved erverv av andel

Inngangsverdien for andeler beregnes med utgangspunkt i deltakerens netto kostpris ved ervervet av andelen. Denne vil være den samme som benyttes ved fastsetting av skjermingsgrunnlaget, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.4. Hvis andelen er ervervet ved stiftelse av selskapet, skal eventuelle innskudd i selskapet som foretas i forbindelse med stiftelsen, behandles som innskudd, se nedenfor.

Realiseres en del av andelen, beregnes kostpris for denne delen forholdsmessig av den totale kostprisen på andelen. For andeler i deltakerlignet selskap gjelder ikke FIFU-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Er andelen ervervet i flere omganger, regnes kostprisen på den realiserte andelen forholdsmessig av den totale kostprisen på andelen.

Eksempel
A eier 10 % i selskap X. Av dette er en 5 %-andel ervervet i år 1 til en kostpris kr 10 000, mens den andre 5 %-andelen er ervervet i år 2 med kostpris kr 15 000.
I år 3 selger A halvparten av sin andel (dvs. 5 % andel i X).
Kostpris på 5 %-andelen som realiseres, utgjør således 50 % av total kostpris, dvs. kr 12 500 (5/10 x (10 000 + 15 000)).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.3 Anskaffelseskostnader

Kostnader som deltakeren har hatt ved anskaffelse av andelen øker inngangsverdien. Dette kan for eksempel være kostnader til megler som gebyrer, provisjoner mv. De samme kostnadene inngår ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.5.

3.4 Netto kostpris for andel ervervet ved arv, gave eller gavesalg

Deltaker som har ervervet andel ved arv, gave eller gavesalg, skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi, jf. sktl. § 10-46 jf. § 10-33. Det samme gjelder for dødsbo. For andel ervervet ved gave før 1. januar 2014 eller ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014 gjelder dette i den grad inngangsverdien beregnet på denne måten er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. tidligere sktl. § 9-7 og lov 13. des. 2013 nr. 117 VIII avsnitt 5.

Om disse reglene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», og FIN 22. mars 2006 i Utv. 2006/752.

3.5 Netto innskudd

Netto innskudd som deltakeren har foretatt i selskapet fra og med 1. januar 2006, medregnes som en del av andelens inngangsverdi. Med netto innskudd menes i denne sammenheng de innskudd som faktisk er innbetalt i perioden, fratrukket tilbakebetaling av innbetalt kapital, som skal redusere skjermingsgrunnlaget. Om grensen mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 8.

Netto innskudd skal tas med i inngangsverdien uavhengig av om andelen er ervervet før eller etter 1. januar 2006 og uavhengig av om innskuddet skjer i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere.

Om hva som anses som innskudd og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.7. Det er innskudd og tilbakebetalinger som foretas frem til realisasjonstidspunktet som skal tas med i inngangsverdien.

3.6 Endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden

I følge sktl. § 10-44 tredje ledd skal inngangsverdien korrigeres med endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden. Såkalte «uegentlige innskudd» og skattefordel av underskudd (uegentlig tilbakebetaling), får ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget først virkning året etter inntektsåret. Dette gjelder hvor deltakeren dekker overskuddsskatt med egne midler, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.7.3, og hvor selskapet har underskudd, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.7.4. Ved fastsettingen av inngangsverdien skal imidlertid slike endringer i skjermingsgrunnlaget regnes for hele eierperioden, også for realisasjonsåret frem til realisasjonstidspunktet.

Overskudd eller underskudd i realisasjonsåret skal fordeles forholdsmessig mellom kjøper og selger etter antall måneder. Overdragelsesmåneden henføres til kjøper. Se sktl. § 10-41 tredje ledd. Beregnet skattefordel av underskudd i realisasjonsåret, jf. sktl. § 10-42 syvende ledd, skal redusere selgerens inngangsverdi. Motsatt skal inngangsverdien øke hvis selgerens uttak er mindre enn skatt på hans andel av alminnelig inntekt (uegentlig innskudd).

3.7 Utgangsverdi (vederlaget)

Utgangsverdien utgjør netto vederlag ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader, se sktl. § 10-44 annet ledd. Vederlaget er de verdiene som selgeren får for andelen direkte fra kjøperen. Ved gevinstberegningen tas det ikke hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen.

3.8 Ubenyttet skjerming

3.8.1 Generelt

Ubenyttet skjerming fra tidligere år fra samme selskap kan føres til fradrag i en eventuell gevinst ved realisasjon. Ubenyttet skjerming kan derimot ikke benyttes til å etablere eller øke et eventuelt tap. Ubenyttet skjerming som står igjen etter at hele andelen er realisert, faller bort.

Realiseres en del av andelen, kan all ubenyttet skjerming for andelen føres til fradrag i gevinst. For andeler i deltakerlignet selskap gjelder ikke FIFU-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.3.3 s. 39 andre spalte.

Eventuell resterende ubenyttet skjerming etter at en del av andelen er realisert, kan fullt ut føres til fradrag i senere utdeling på gjenværende andel, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.1 og i eventuell gevinst ved realisasjon av gjenværende andel, jf. sktl. § 10-44 annet ledd.

3.8.2 Ubenyttet skjerming fra et annet deltakerlignet selskap

Gevinst ved realisasjon kan reduseres med ubenyttet skjerming fra visse likeartede deltakerlignede selskaper, se FSFIN § 10-42-3. Om vilkårene for dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

3.8.3 Resterende ubenyttet skjerming

Ubenyttet skjerming som ikke kan utnyttes mot en gevinst, faller som hovedregel bort. Ubenyttet skjerming kan imidlertid i visse tilfeller utnyttes mot utdeling eller gevinst fra et annet deltakerlignet selskap, se FSFIN § 10-42-3. Om vilkårene for dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

3.9 Eksempel på gevinst- og tapsberegning

Et deltakerlignet selskap har to deltakere, Arne og Berit, som eier 50 % hver. Arne kjøpte sin andel i år 1 for kr 300 000. Skjermingsrenten i år 1 var på 1,5 %, og skjermingsfradraget for år 1 var kr 4 500. Skjermingsgrunnlaget per 1. januar år 2 var således kr 304 500. I år 2 foretar selskapet en utdeling på kr 10 000 til hver av deltakerne. Utbetalingen anses ikke som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Arne selger sin andel til Carl i november år 2 for kr 500 000. Selskapet har et overskudd i år 2 på kr 240 000. Av dette skal Arne i samsvar med sktl. § 10-41 tredje ledd tilordnes 5/12 (50 % av 10/12), dvs. kr 100 000.

For år 2 får Arne en overskuddsskatt på kr 28 000. Siden han dette året bare har fått utdelt kr 10 000 fra selskapet, vil kr 18 000 kunne tillegges inngangsverdien. Gevinstberegningen for Arne blir da som følger:

Salgssum	*500 000*
- Netto kostpris for selskapsandelen	*- 300 000*
- Økning av inngangsverdien som følge av at uttaket i år 2 er mindre enn inntektsskatten (uegentlig innskudd)	*- 18 000*
- Ubenyttet skjerming	*- 4 500*
Gevinst	*177 500*

4 Tidfesting

Gevinst ved realisasjon av andel skattlegges og tap kommer til fradrag i det året eiendomsretten overføres, uavhengig av tidspunktet for betaling. Gevinsten eller tapet kan ikke føres på gevinst- og tapskonto.

5 Skattested

Gevinst/tap ved realisasjon av selskapsandel beskattes fullt ut i deltakerens bostedskommune. Dette gjelder selv om selskapet eier fast eiendom eller driver virksomhet som skattlegges etter reglene om stedbunden beskatning, eller om andelen er eid som ledd i en stedbunden virksomhet hos deltakeren.

6 Virkning av realisasjon for selskapet

Realisasjon av andel har ingen virkning for selskapets inngangsverdier, skatteposisjoner mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Virkning av realisasjon for deltaker, tilbakeføring av underskudd

Om eventuell tilbakeføring av underskudd ved realisasjon av hele andelen i selskap som driver virksomhet, se emnet «Underskudd».

8 Overgangsregler ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992

Deltakere som eide andelen ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992 eller som har ervervet andelen fra slik deltaker, kan ha rett til oppregulering av inngangsverdien på aksjer og fast eiendom ved selskapets realisasjon av slike formuesobjekter, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 8.2. Slike skatteposisjoner påvirker ikke gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av selskapsandelen, men skatteposisjonene følger andelen til neste eier, jf. FSFIN § 10-44-1.

9 Formelle regler

Deltaker som realiserer andel, skal ta med gevinst eller tap ved realisasjon av andel i sin selvangivelse og i skjemaet «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1221). Dette gjelder selv om andelene realiseres per 1. januar i inntektsåret slik at deltakeren ikke skal tilordnes noen del av inntektsårets inntekt. Selskapet skal levere beregningen av gevinsten eller tapet i skjemaet «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1233). Er deltakeren uenig i denne beregningen må dette opplyses i eget vedlegg som leveres sammen med selvangivelsen.

Deltakerlignet selskap – utdeling

- *Selskapsloven § 2-25, § 2-26*
- *Sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum, § 10-42, § 10-48.*
- *FSFIN § 10-42-1, § 10-12-1, §§ 10-42-2 til 10-42-4, § 10-48.*

1 Generelt

Deltaker i deltakerlignet selskap skal skattlegges for sin andel av overskudd/underskudd i selskapet, jf. sktl. § 10-41, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». Foretas det en utdeling (vederlagsfri overføring) til en personlig deltaker i et deltakerlignet selskap, skal det dessuten beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos deltakeren, jf. sktl. § 10-42. Det skal ikke beregnes noe slikt tillegg hos deltaker som er selskap.

I dette emnet behandles reglene om tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling til personlig deltaker. Overføringer til deltakerne som ikke har karakter av vederlagsfrie overføringer, følger andre regler. Om den nærmere avgrensningen, se pkt. 7. Ved utdeling til deltaker som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 første ledd, skal mottaker foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder også ved utdeling til annet deltakerlignet selskap hvor fritaksmetoden gis tilsvarende anvendelse, se sktl. § 10-41 annet ledd. Nærmere om hvordan grunnlaget for inntektsføringen etter treprosentregelen fastsettes, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.2.

Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling beregnes på grunnlag av verdien av utdelingen fratrukket skatt som faller på deltakerens overskuddsandel og en beregnet skjerming, jf. sktl. § 10-42 tredje ledd. Skjerming utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten, jf. sktl. § 10-42 femte ledd. Skjermingsgrunnlaget fastsettes på grunnlag av andelens kostpris samt senere innskudd i selskapet og tillegg etter sktl. § 10-42 syvende ledd (uegentlig innskudd/tilbakebetaling) tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år jf. sktl. § 10-42 sjette ledd. For andeler ervervet før 1. januar 2006, vil

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

det være fastsatt en inngangsverdi basert på selskapets skattemessige verdier. Om fastsetting av skjermingsgrunnlaget, se pkt. 3. Skjermingsrenten fastsettes årlig av FIN, jf. FSFIN § 10-12-1 og pkt. 4. Om beregning av skjerming, se pkt. 5.

2 Anvendelsesområde

2.1 Hvilke selskaper som omfattes

Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling beregnes ved utdeling fra deltakerlignet selskap (DLS). Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Det er ikke avgjørende om selskapet er registrert som selskap i Foretaksregisteret.

Reglene gjelder også utdelinger fra norske selskaper som driver virksomhet i utlandet og fra utenlandske selskaper til deltakere som er skattepliktige i Norge. Om begrensninger i skatteplikten i slike tilfeller, se pkt. 2.2.2, pkt. 2.2.3 og emnene om utland.

2.2 Hvilke deltakere som omfattes

2.2.1 Personlig deltaker

Reglene om beskatning ved utdeling gjelder for personlig deltaker i et deltakerlignet selskap, se pkt. 2.1. Tilsvarende gjelder for dødsbo, personlig deltakers konkursbo og administrasjonsbo.

2.2.2 Personlig deltaker i selskap med virksomhet i utlandet

Personlig deltaker skattepliktig som bosatt i Norge er også skattepliktig for utdeling mottatt fra norsk selskap med virksomhet i utlandet og fra utenlandsk selskap med virksomhet i utlandet. Skatteplikten kan være begrenset i skatteavtale. Se nærmere i sktl. § 10-47 og emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.4.

2.2.3 Personlig deltaker bosatt i utlandet

Personlig deltaker bosatt i utlandet som eier andel i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge for deltakelsen etter sktl. § 2-3 første ledd. Dette gjelder også i forhold til reglene om beskatning ved utdeling. Skatteplikten kan være begrenset av skatteavtale. Se nærmere i sktl. § 10-47 og emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2.

2.2.4 Indirekte eie

Reglene om beskatning ved utdeling gjelder ikke der en person eier andel ved indirekte eie, for eksempel der andelen eies gjennom et aksjeselskap eller et annet deltakerlignet selskap. Utdelingsbeskatning vil først være aktuelt ved utdeling fra det mellomliggende selskapet til den personlige deltakeren. Om beskatning av utbytte fra aksjeselskap mv., se emnet «Aksjer – utbytte».

3 Skjermingsgrunnlaget

3.1 Generelt

Skjermingsgrunnlaget skal som utgangspunkt beregnes som følger, jf. sktl. § 10-42 sjette ledd:

	Netto kostpris for selskapsandelen
+	Anskaffelseskostnader
+	Ubenyttet skjerming fra tidligere år (gjelder ikke hvis andelen er ervervet i inntektsåret)
+	Innskudd i selskapet (fastsatt til verdien ved utgangen av året)
=	Skjermingsgrunnlag

Med netto kostpris for selskapsandelen menes vederlag til selger som betales ved erverv av andel i annenhåndsmarkedet, uten hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

selskapsandelen. Erverves andelen ved innskudd i selskapet ved stiftelse eller senere kapitalutvidelse, skal dette innskuddet inngå ved fastsettingen av deltakerens innskudd.

Om fastsetting av skjermingsgrunnlag i forbindelse med innføring av nye skatteregler per 1. januar 2006, se Lignings-ABC for 2006 i emnet «Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling» punkt 3.3.

Hvis deltakeren øker sin eierandel i løpet av inntektsåret, skal skjermingsgrunnlaget økes med kostprisen og eventuelle ervervskostnader for den ervervede andelen. Reduserer deltakeren sin eierandel, reduseres skjermingsgrunnlaget forholdsmessig.

3.2 Avkortning av skjermingsgrunnlaget i selskapets stiftelsesår

I selskapets stiftelsesår avkortes verdien av skjermingsgrunnlaget forholdsmessig. Skjermingsgrunnlaget avkortes utfra antall måneder i stiftelsesåret før stiftelsesmåneden, jf. FSFIN § 10-42-2.

3.3 Negativt skjermingsgrunnlag

Skjermingsgrunnlaget kan bli negativt eller positivt. Negativt skjermingsgrunnlag kan for eksempel oppstå dersom innskudd i selskapet blir negativt som følge av tilbakebetaling av innbetalt kapital. Hvis skjermingsgrunnlaget er negativt, skal årets skjerming settes til null, jf. sktl. § 10-42 tiende ledd. Den negative verdien må fylles opp, for eksempel i form av innskudd, før skjermingsgrunnlaget kan bli positivt.

3.4 Netto kostpris ved stiftelse av selskap eller kjøp av andel

3.4.1 Generelt

Skjermingsgrunnlag for andeler beregnes med utgangspunkt i deltakerens netto kostpris ved ervervet av andelen. Hvis andelen er ervervet ved stiftelse av selskapet skal eventuelle innskudd i selskapet som foretas i forbindelse med stiftelsen, behandles som innskudd, se nedenfor. Ved fastsettingen av netto kostpris skal det være tatt hensyn til at erververen ved ervervet av andelen overtar en andel av gjeld som påhviler selskapet. Det skal således ikke korrigeres for andel av selskapets gjeld.

Har deltakeren ervervet andeler i flere omganger i samme selskap skal det fastsettes en felles kostpris for hele andelen.

3.4.2 Negativ kostpris

Hvis kjøper får betalt for å overta andel med tilknyttet gjeldsansvar, kan deltakerens kostpris bli negativ. Har deltakeren ervervet andre andeler i samme selskap hvor det er betalt vederlag, skal den negative kostprisen i så fall avregnes mot eventuell positiv kostpris. Årets skjerming kan uansett ikke settes lavere enn null, jf. sktl. § 10-42 tiende ledd.

3.5 Anskaffelseskostnader

Kostnader som deltakeren har ved anskaffelse av andel øker skjermingsgrunnlaget. Dette kan for eksempel være kostnader til megler, gebyrer, provisjoner mv.

3.6 Netto kostpris for andel ervervet ved arv, gave eller gavesalg

Personlig deltaker som har ervervet andel ved arv, gave eller gavesalg, skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Det samme gjelder for dødsbo. For andel ervervet ved gave før 1. januar 2014 eller ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014 gjelder dette i den grad inngangsverdien beregnet på denne måten er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. tidligere sktl. § 9-7 og lov av 13. des. 2013 nr. 117 VIII avsnitt 5. Om disse reglene vises det til emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

3.7 Innskudd i selskapet

3.7.1 Generelt

Innskudd som deltakeren har i selskapet, medregnes som en del av andelens skjermingsgrunnlag. Dette gjelder uavhengig av om deltakeren har foretatt innskuddet i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere. Innskudd fastsettes til deltakerens innskudd ved utgangen av året, jf. sktl. § 10-42 sjette ledd annet punktum. Hvis det er foretatt tilbakebetaling av innbetalt kapital, vil dette redusere innskuddet på det aktuelle måletidspunktet.

Om grensen mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se pkt. 8.

Det er deltakerens faktiske netto innskudd som skal legges til grunn ved beregningen av skjermingsgrunnlaget. En forpliktelse til å foreta innskudd i selskapet regnes ikke med i skjermingsgrunnlaget hvis innskuddet ikke faktisk er foretatt. Det må vurderes konkret om innbetalingen skal anses som et lån eller et innskudd.

Innskudd kan være både kapitalinnskudd og tingsinnskudd. Ved tingsinnskudd skal verdien av innskuddet som utgangspunkt settes til omsetningsverdien av det innskutte på innskuddstidspunktet. I noen tilfeller vil innskuddet være foretatt med skattemessig kontinuitet, for eksempel etter reglene om skattefri omdanning eller etter reglene om skattefri fusjon og fisjon. I så fall skal den videreførte skattemessige verdien også legges til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget.

3.7.2 Deltaker dekker selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, anses dette som innskudd i selskapet fra og med tidspunktet for innbetalingen.

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og han har krav på å få det overskytende tilbake fra selskapet eller fra de øvrige deltakerne, anses dette som en fordring på selskapet, eventuelt på de øvrige deltakerne, og ikke som et innskudd i selskapet. Om fradragsrett fra tap på fordringer og om eventuelle skattemessige konsekvenser av at den ikke-betalende deltaker utelukkes fra selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.7 og emnet «Tap».

3.7.3 Uegentlig innskudd, dekning av overskuddsskatt med egne midler

Er inntektsårets skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. sktl. § 10-41, større enn deltakers uttak fra selskapet i det samme inntektsåret, skal differansen anses som kapitalinnskudd (uegentlig innskudd). Beløpet skal medregnes som innbetalt kapital fra og med året etter inntektsåret.

3.7.4 Uegentlig tilbakebetaling, skattefordel av underskudd

Ved underskudd etter sktl. § 10-41 nedjusteres skjermingsgrunnlaget med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-42 syvende ledd, (uegentlig tilbakebetaling), (27 % bortsett fra for personlige skattytere i Nord-Troms og Finnmark som har 23,5 %).

3.8 Ubenyttet skjerming fra tidligere år

Ubenyttet skjerming fra tidligere år skal tillegges skjermingsgrunnlaget.

3.9 Skattefri fusjon og fisjon

Ved skattefri fisjon etter sktl. § 11-5 og skattefri fusjon etter sktl. § 11-3 videreføres skjermingsgrunnlaget uendret på andelene i det overtakende selskapet. Om vilkårene for skattefri fisjon, se emnet «Fisjon – innenlands». Om vilkårene for skattefri fusjon, se emnet «Fusjon – innenlands».

3.10 Omdanning fra et deltakerlignet selskap til et annet

Ved skattefri omdanning fra et deltakerlignet selskap til et annet etter sktl. § 11-20 videreføres skjermingsgrunnlaget uendret på andelene i det omdannede selskapet. Om skattefri omdanning fra et deltakerlignet selskap til et annet, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.11 Omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap

Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap etter sktl. § 11-20 skal de skattemessige verdiene, redusert med eventuell gjeld som overtas fra enkeltpersonforetaket, danne grunnlag for inngangsverdien på andelen, og skal dermed også legges til grunn som skjermingsgrunnlag ved omdanningen. Om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

3.12 Omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap

Ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter sktl. § 11-20 videreføres skjermingsgrunnlaget for andelene uendret som skjermingsgrunnlag for aksjene. Om skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

3.13 Bare en del av virksomheten er skattepliktig til Norge

Selskapets inntekt vil i noen tilfeller bare delvis være skattepliktig til Norge. Dette gjelder norske selskaper med fast driftssted i utlandet, hvor utenlandsinntekten er unntatt fra norsk beskatning. Videre gjelder det utenlandske selskaper som driver virksomhet både i Norge og i utlandet.

I slike tilfeller skal ikke skjermingsgrunnlaget som sådan avkortes, men det gis bare forholdsmessig fradrag for skjerming knyttet til den delen av utdelingen som beskattes i Norge, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.4.3.

4 Skjermingsrente

SKD fastsetter skjermingsrenten for inntektsåret tidlig året etter inntektsåret, se skatteetaten.no.

5 Årets skjerming

Årets skjerming utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Skjerming beregnes årlig, uavhengig av om det i løpet av året skjer en utdeling fra selskapet. Om utnyttelse av ubenyttet skjerming, se pkt. 10.

Er skjermingsgrunnlaget negativt settes årets fradrag for skjerming til null, jf. sktl. § 10-42 tiende ledd.

6 Tilordning av skjerming

Skjerming tilordnes den som er eier av andelen per 31. desember (kl. 24.00) i inntektsåret. En deltaker som selger andel i inntektsåret får dermed ikke tilordnet noe skjerming for dette året som kan utnyttes mot en eventuell utdeling som måtte ha skjedd forut for salget. Kjøperen får dermed tilordnet hele fradraget for skjerming for realisasjonsåret.

7 Utdeling (vederlagsfri overføring)

7.1 Generelt

Beskatning ved utdeling utløses ved enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker, jf. sktl. § 10-42 annet ledd. Det er den faktiske overføringen av verdier som utløser beskatning. Det er ikke noe vilkår for skatteplikt at utdelingen bygger på en beslutning av selskapets organer. Også á konto utbetalinger utløser skatteplikt. Dersom en deltakers andel av egenkapitalen i selskapet konverteres til en fordring på selskapet, anses kapitalen å være tatt ut av selskapet. Nærmere om behandlingen av tilbakebetaling av innbetalt kapital, se pkt. 8.

Alle typer verdioverføringer utløser beskatning ved utdeling, herunder kontantoverføringer, overføring av alle typer eiendeler, tjenesteytelser samt deltakerens helt eller delvis frie bruk av selskapets eiendeler. En ytelse anses som helt eller delvis vederlagsfri hvis den tilstås på gunstigere vilkår enn det kunder i virksomheten og andre tredjepersoner kan oppnå. På samme måte foreligger det en utdeling hvis deltakeren overdrar en vare eller tjeneste til selskapet til overpris. Ved uttak av formuesgjenstander, varer eller

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tjenester fra selskapet vil det være aktuelt med uttaksbeskatning på selskapet, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Verdioverføringer som ikke har sammenheng med deltakerforholdet anses ikke som utdeling. Dette gjelder for eksempel rabatter, reklamemateriell mv. som gis til enhver tredjeperson.

Grunnlaget for beskatning ved utdeling utgjør summen av alle vederlagsfrie utdelinger som har funnet sted til deltakeren i løpet av inntektsåret. Utdelinger for å dekke deltakernes skatt likestilles med annen utdeling.

Det er uten betydning for skatteplikten om utdelingen
- skriver seg fra skattepliktig eller skattefri inntekt
- bare tilfaller enkelte av deltakerne, eller
- er i strid med selskapslovgivningen eller selskapsavtalen.

Om de tilfellene årets skatt på overskuddsandelen overstiger deltakerens uttak i samme inntektsår, se pkt. 8.6.

Om unntak fra reglene om utdelingsbeskatning ved overføring av landbrukseiendom til underpris fra deltakerlignede selskaper, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 11.2.

7.2 Overføringer til andre enn deltakeren

Som utdeling til deltakeren anses også utdelinger fra selskapet til deltakerens ektefelle (gjelder ikke meldepliktige samboere) eller til personer som deltakeren er i slekt med eller i svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante jf. sktl. § 10-42 annet ledd annet punktum., jf. § 10-11 annet ledd siste punktum. Overføringer til andre faller utenfor utdelingsbeskatningen. Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «Tilsidesettelse».

7.3 Arbeidsgodtgjørelse

Deltakers særskilte godtgjørelse for arbeidsinnsats i henhold til selskapsloven § 2-26 første ledd behandles som alminnelig inntekt og personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f og ikke som vederlagsfri overføring, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

7.4 Renter av kapitalinnskudd

Renter av kapitalandel som godskrives deltakere i henhold til selskapsloven § 2-25 annet ledd utløser utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42 på det tidspunktet de faktisk utdeles.

7.5 Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fusjon/fisjon, jf. sktl. § 11-3 og § 11-5, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling, så langt utdelingen ikke anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital.

7.6 Gaver

Gaver til deltaker eller til dennes nærstående, se pkt. 7.2, anses som utdeling. Reglene om skattefrihet for visse gaver til ansatte mv., se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», gjelder ikke for deltakere som arbeider i selskapet. Reglene om skattefrihet for visse gaver til ansatte vil likevel gjelde for kommandittister og stille deltakere som etter praksis får godtgjørelse for arbeidsinntekt skattlagt som lønn, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap», pkt. 3.

7.7 Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler

Ved helt eller delvis vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler, skal verdien av bruken som utgangspunkt settes til markedsleie. Den leien som selskapet kan få på det åpne markedet, kan imidlertid ligge vesentlig under selskapets oppofrelse. I slike tilfeller er ikke ligningsmyndighetene bundet til å verdsette verdien av utdelingen til hva selskapet kunne fått ved utleie til andre. Slik skjønnsmessig verdsetting kan for eksempel være

aktuelt dersom kjøpet av eiendelen er selskapsfremmed (ikke naturlig del av selskapets virksomhet) og vederlaget ikke gir dekning for selskapets gjennomsnittlige kostnader og en rimelig forrentning av egenkapitalen. Nærmere om vilkårene for slik skjønnsmessig verdsetting og prinsippene for verdsettingen, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.7.

7.8 Fordekte verdioverføringer

Overføringer mellom selskap og deltaker kan i visse tilfeller reelt sett innebære en større netto verdioverføring fra selskapet til deltakeren enn det partene har anført overfor ligningsmyndighetene. Som eksempler på slike fordekte verdioverføringer hvor utdelingsbeskatning normalt må foretas, nevnes:

- lån fra selskapet til en deltaker, når det ved utbetalingen eller senere må regnes med at beløpet ikke skal tilbakebetales, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap»
- ettergivelse av lån som deltakeren har fått (unntaksvis kan forholdene ligge slik an at det ikke er naturlig å anse ettergivelsen som utdeling)
- salg fra selskap til deltaker til underpris
- salg fra deltaker til selskap til overpris.

7.9 Inntektstillegg ved skjønnsligning av selskapet

Er selskapet tillagt uoppgitt inntekt ved skjønnsligning og midlene ikke er i behold i selskapet ved utgangen av inntektsåret, må det vurderes om midlene er tilflytt deltakerne. Nærmere om tilordning og klassifisering av slik inntekt, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.2.

7.10 Bare deler av virksomheten er skattepliktig i Norge

Hvis bare deler av virksomheten er skattepliktig til Norge, er det bare utdeling av den delen av overskuddet som ikke er unntatt fra beskatning i Norge etter intern rett eller skatteavtale, som kan medføre beskatning ved utdeling.

Dette kan være aktuelt for

- utenlandsk deltaker i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap med virksomhet i Norge
- norsk deltaker i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap med virksomhet i utlandet.

Se sktl. § 10-47, FSFIN § 10-47 og nærmere omtale i emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.4.

8 Hva regnes som innbetalt kapital

8.1 Generelt

Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital etter sktl. § 10-42 fjerde ledd faller ikke inn under reglene om skatteplikt ved utdeling. En tilbakebetaling av innbetalt kapital reduserer skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien ved realisasjon av andelen, se pkt. 3.7 og emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Nedenfor behandles avgrensningen av hvilken del av selskapskapskapitalen som kan defineres som innbetalt kapital. Videre omhandles hvilken del av kapitalen som skal anses å være tatt ut hvor selskapet både har kapital som anses som innbetalt og kapital som ikke anses som innbetalt.

Innbetalt kapital beregnes særskilt for den enkelte andel. Størrelsen «innbetalt kapital» følger andelen ved eierskifte. Andelseierens kostpris i annenhåndsmarkedet har dermed ingen betydning for fastsettingen av skattemessig innbetalt kapital.

Realiseres en del av andelen, overtar kjøperen en forholdsmessig andel av innbetalt kapital. For andeler i deltakerlignet selskap gjelder ikke FIFU-prinsippet, i motsetning til hva som er tilfelle for aksjer, sml. sktl. § 10-36. Har selgeren ervervet sin andel i flere omganger, regnes således den forholdsmessige andel av den totale innbetalte kapital på hele andelen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel
A eier 10 % i selskap X. Av dette er en 5 %-andel ervervet i år 1 med innbetalt kapital kr 100, mens en 5 %-andel er ervervet i år 2 med innbetalt kapital kr 150.

I år 3 selger A halvparten av sin andel til B (dvs. 5 %-andel i X).

Innbetalt kapital på 5 %-andelen som realiseres i år 3, utgjør således 50 % av total innbetalt kapital for A, dvs. kr 125 (5/10 x (kr 100 + kr 150)).

8.2 Innbetalt kapital ved overgangen til deltakermodellen

Innbetalt kapital per 1. januar 2006 utgjør deltakerens faktiske andel av selskapets skattemessige verdier på dette tidspunktet. Dette vil være samme verdi som er lagt til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget. Over- eller underpris har direkte påvirket inngangsverdien på andelen, men skal ikke tas hensyn til ved fastsettingen av innbetalt kapital.

8.3 Netto innskudd foretatt fra og med 1. januar 2006

Netto innskudd som er foretatt i selskapet etter at deltakermodellen trådte i kraft, i forbindelse med stiftelse av selskapet eller på et senere tidspunkt, medregnes som en del av andelens innbetalte kapital. Det er det faktiske innskuddet knyttet til andelen som skal legges til grunn. En forpliktelse til å foreta innskudd i selskapet anses ikke som innbetalt kapital før kapitalen faktisk er innbetalt.

8.4 Opptak av ny deltaker mot innskudd

Ved opptak av ny deltaker mot innskudd skal det faktiske innskuddet anses som innbetalt kapital.

8.5 Arbeidsgodtgjørelse som ikke blir utbetalt

Arbeidsgodtgjørelse fra selskapet til deltaker, jf. selskapsloven § 2-26, som ikke er utbetalt, er en fordring deltakeren har på selskapet. Konverteres fordringen til egenkapital, anses den som innbetalt kapital fra konverteringstidspunktet.

8.6 Dekning av overskuddsskatt med egne midler

Er inntektsårets skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. sktl. § 10-41, større enn utdeling fra selskapet til deltakeren i det samme inntektsåret, skal differansen anses som innbetalt kapital fra og med 1. januar i året etter inntektsåret.

8.7 Underskudd

Ved underskudd etter sktl. § 10-41 skal andelens innbetalte kapital reduseres med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt. (I dag lik 27 % bortsett fra for personlige skattytere i Nord-Troms og Finnmark som har 23,5 %). Nedjusteringen får virkning fra og med 1. januar året etter at underskuddet har oppstått.

9 Hva som anses tatt ut, vederlagsfri overføring eller tilbakebetaling av innbetalt kapital

Hvis det er innbetalt kapital knyttet til andelen, kan deltakeren som utgangspunkt velge om en utdeling skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som en vederlagsfri overføring. Hvis selskapet har en bestemt selskapskapital, må det som utgangspunkt foreligge et særskilt vedtak om kapitalnedsettelse for at denne kapitalen skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf. sktl. § 10-42 fjerde ledd annet punktum. Dette gjelder i forhold til formelle selskapsinnskudd. Etter selskapsloven er det et krav om at kommandittselskaper skal ha en bestemt selskapskapital, jf. selskapsloven § 3-1 første ledd. Noe slikt lovbestemt krav gjelder ikke for andre deltakerlignede selskaper. Bestemmelser om selskapskapitalen kan imidlertid fremgå av selskapsavtalen. Tilbakebetaling av hele eller deler av denne kapitalen betinger et særskilt vedtak og/eller en endring av selskapsavtalen for at selskapskapitalen skal anses tilbakebetalt. Innbetalt kapital som ikke har selskapsrettslig status som innbetalt kapital, men som anses

som innbetalt kapital i skattemessig sammenheng, kan utdeles uten noe særskilt vedtak om kapitalnedsettelse. Dette gjelder for eksempel såkalte «uegentlige innskudd», jf. sktl. § 10-42 fjerde ledd siste punktum, jf. syvende ledd, se pkt. 8.5 og pkt. 8.6.

10 Ubenyttet skjerming

10.1 Generelt

Ubenyttet skjerming for den enkelte deltaker foreligger hvis årets skjerming er større enn utdelingen fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen. Ubenyttet skjerming kan, innenfor rammen av årets skjerming, utnyttes på følgende måter:

- fremføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap
- redusere gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 2
- på visse vilkår overføres til fradrag i utdeling eller redusere gevinst ved realisasjon av andel i et annet deltakerlignet selskap, se pkt. 10.2.

Realiseres en del av andelen, kan den delen av ubenyttet skjerming som ikke anvendes ved realisasjonen fremføres til fradrag i senere utdeling på den gjenværende andelen i selskapet.

I tillegg skal ubenyttet skjermingsfradrag tillegges neste års skjermingsgrunnlag, se pkt. 3.1.

10.2 Fradrag i utdeling eller gevinst ved realisasjon av andel i et annet deltakerlignet selskap

10.2.1 Generelt

Ubenyttet skjerming kan i visse tilfeller overføres til fradrag i utdeling eller gevinst fra et annet deltakerlignet selskap, jf. FSFIN § 10-42-3. Slik overføring kan skje når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene, se nedenfor. Slik overføring kan likevel alltid foretas hvis begge selskapene driver virksomhet innenfor ett eller flere av følgende områder

- alminnelig gårdsbruk og bierverv knyttet til dette, f.eks. gårdsturisme, birøkt, fangst av dyr
- reindrift og bierverv knyttet til denne, f.eks. fiske i ferskvann, snarefangst og multeplukking
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller uttak av sand, grus, stein og torv fra jord/skogbrukseiendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller fiske/fangst, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk.

Overstiger arbeidsinnsatsen tre normalårsverk, kan likevel reglene om beregning under ett av jordbruk/reindrift og bierverv komme til anvendelse. Reglene for virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet vil også kunne brukes på alminnelig gårdsbruk og annen virksomhet som skal ses under ett med gårdsbruket, selv om den samlede innsatsen overstiger grensen på tre normalårsverk.

Innenfor et selskap som inneholder flere virksomheter, skal skjermingen beregnes under ett. Skattyter kan ikke velge å se de enkelte virksomhetene hver for seg.

10.2.2 Tre normalårsverk

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer i året. Deltakerens egen innsats, familiens innsats og innsats fra leid hjelp inngår i beregningen. Arbeidsinnsatsen må vurderes for hvert enkelt år.

Landbruksdepartement har i forbindelse med tilskuddsordningene utarbeidet normtall for årsverksberegning i jordbruket.

I skogbruket er det ikke årets faktiske arbeidsinnsats som er avgjørende, men den årlige normalinnsatsen i forhold til gjennomsnittlig drift i skogen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.2.3 Innholdsmessig og økonomisk nærhet

Ved vurdering av om det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, må en legge vekt på en rekke momenter som ikke hver for seg er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av innholdsmessig og økonomisk nærhet, nemlig at de virksomheter som vurderes, helt eller delvis

- bruker samme anlegg og/eller driftsmidler
- har de samme personene til å utføre arbeid
- har felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- har samme kundekrets
- omsetter og/eller produserer samme art av varer og/eller tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring, og
- har felles finansiering.

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende. Nærmere om hvor strengt kravet til innholdsmessig og økonomisk nærhet skal tolkes, se HRD i Utv. 2005/6 (Rt. 2004/1860). (Det forelå en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom en regnskapsførervirksomhet og en utleievirksomhet. Det ble bl.a. lagt vekt på at virksomhetene var fullstendig integrert og at regnskapsvirksomheten også omfattet forretningsførsel av utleieeiendommer for klienter.)

Driver for eksempel det ene foretaket elektrisk forretning og det andre foretaket elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

Drift av for eksempel hotell og skiheis kan etter omstendighetene komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

På en typisk jord- og skogbrukseiendom vil det normalt være innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, selv om den samlede innsatsen er over tre normalårsverk.

11 Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 10-42 tredje ledd endret, slik at tillegget i alminnelig inntekt skal oppjusteres med en faktor på 1,15. Videre er skattesatsen for alminnelig inntekt satt ned fra 27 % til 25 %, jf. SSV 2016 § 3-3 og § 3-8. For skattytere bosatt i Finnmark eller Nord-Troms er skattesatsen satt ned fra 23,5 % til 21,5 %.

Inntektstillegget utgjør verdien av utdelingen, fratrukket

- det beløpet som fremkommer når overskuddsandel som tilfaller deltakeren etter sktl. § 10-41, multipliseres med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt samt eventuell skattesats for grunnrenteinntekt. Eventuell arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd skal ikke inngå i grunnlaget for inntektstillegget, se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.3.
- skjerming beregnet i samsvar med pkt. 5
- eventuell ubenyttet skjerming fra tidligere år, se pkt. 10.1

Eksempel

- *Deltakerens andel av årets overskudd er kr 300 000.*
- *Utdeling er kr 200 000.*
- *Ubenyttet skjerming fra tidligere år er kr 20 000.*

– *Skjermingsgrunnlaget kr 1 000 000 inkluderer kr 20 000 i ubenyttet skjerming fra tidligere år.*
– *Skjermingsrenten er 1,5 %.*

	Utdeling		*kr*	*200 000*
-	*Beregnet skatt på overskudd*	*kr 300 000 x 27 %*	*kr*	*81 000*
-	*Årets skjermingsfradrag*	*kr 1 000 000 x 1,5 %*	*kr*	*15 000*
-	*Ubenyttet skjerming fra tidligere år*		*kr*	*20 000*
=	*Inntektstillegg*		*kr*	*84 000*

Verdien av utdelingen utgjør omsetningsverdien av det utdelte på tidspunktet for den faktiske utdelingen.

Deltakerens skattesats for alminnelig inntekt utgjør den skattesatsen som deltakeren skattlegges etter, normalt 27 %. Det har ingen betydning om skattyteren ikke er i skatteposisjon. Hvis skattyteren skattlegges etter en annen sats, for eksempel fordi han er bosatt i Finnmark eller Nord-Troms hvor skattesatsen for alminnelig inntekt utgjør 23,5 %, er det denne skattesatsen som gjelder.

Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi

– *Sktl. § 6-10, § 14-40, § 14-43, § 14-50 og § 14-52.*

1 Generelt

Dette emnet omfatter hovedreglene for behandling av inngangsverdi for formuesobjekter anskaffet og/eller tatt i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, både i og utenfor virksomhet, enten driftsmidlet er ervervet mot vederlag, er egentilvirket eller er ervervet ved arv eller gave. Emnet omfatter både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler og materielle og immaterielle driftsmidler.

Om behandlingen av inngangsverdi for formuesobjekt anskaffet for salg og ikke tatt i bruk som driftsmiddel av skattyteren (omsetningsgjenstander), se blant annet emnet «Varebeholdning» og emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

Generelt om hva som er inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi». Om inngangsverdi ved arv, gave og gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

2 Hva er et driftsmiddel

2.1 Generelt

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet). Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formuesobjekt anskaffet for salg kan senere tas i bruk som driftsmiddel, og må da omklassifiseres fra omløpsmiddel til anleggsmiddel.

2.2 Dels brukt i inntektsgivende aktivitet, dels utenfor

For å være driftsmiddel må et formuesobjekt hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).

Dersom et formuesobjekt dels brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet) og dels til andre formål, f.eks. privat bruk, skal det som hovedregel ikke deles opp. Enten er hele formuesobjektet et driftsmiddel eller ingen del, jf. sktl. § 14-41

annet ledd. Se likevel om egen boligdel i avskrivbart bygg i emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Formuesobjektet vil bare være driftsmiddel dersom bruken av formuesobjektet i inntektsgivende aktivitet utgjør minst halvparten av den totale bruken. I et selskap anses et formuesobjekt å være brukt i inntektsgivende aktivitet selv om formuesobjektet brukes av en aksjonær/ansatt. Det samme gjelder hvis det brukes av en aksjonær i et nærstående selskap. Ved vurderingen av formuesobjektets bruk i inntektsgivende aktivitet, er det uten betydning om aksjonær/ansatt betaler for bruken dersom bruken er skattepliktig for aksjonær/ansatt. Dette vil for eksempel gjelde for biler, lystbåter mv. som brukes av aksjonær/ansatt. I slike tilfeller kan det være aktuelt med uttaksbeskatning av selskapet og utbytte/lønnsbeskatning av aksjonær/ansatt, se nærmere emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.7. Se SKD 5. desember 2012 i Utv. 2012/1825 og SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252.

I enkeltpersonforetak vil gjenstander som hovedsakelig dekker eierens private behov ikke anses som driftsmidler.

Om driftsmidler som eies av skattefrie institusjoner og som delvis brukes i økonomisk virksomhet, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6.12.5.

Om skjønnsmessig fradrag når formuesobjekter brukes hovedsakelig privat og noe i inntektsgivende aktivitet, se pkt. 4.2.

Det gjelder spesielle regler for når følgende gjenstander skal anses som driftsmidler

- biler, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader»
- campingvogner, se emnet «Campingvogner»
- innbo ved møblert utleie, se emnet «Innbo og løsøre»

2.3 Særlig om bruk i lønnet erverv

Også en lønnstaker kan ha driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, for eksempel en skogsarbeiders motorsag eller en journalists PC. Det er et vilkår at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom bruken av driftsmidlet og utøvelsen av inntektservervet. Hva som skal anses som driftsmiddel må vurderes konkret i forhold til arten av lønnstakerens arbeidsoppgaver. Det kan ikke oppstilles som et generelt krav at skattyter er pålagt av arbeidsgiveren å gå til anskaffelse av driftsmidlet, eller at han må anskaffe det for å få eller beholde stillingen. Det kan heller ikke stilles krav til at skattyter påviser inntektsøkning, men han må kunne sannsynliggjøre at gjenstanden hovedsakelig nyttes i yrket. Normalt må anskaffelse av gjenstander som faktisk brukes i arbeidet og som etter sin art ikke er egnet til privat bruk, godtas som anskaffelse av driftsmiddel.

Som driftsmiddel anses også gjenstander som etter sin art kan dekke private behov, hvis gjenstanden hovedsakelig benyttes i yrket. Dette kan normalt legges til grunn hvis gjenstanden står på arbeidsstedet og det er overveiende sannsynlig at den forblir der fremover i tid. Er vilkårene for øvrig oppfylt, kan gjenstanden være et driftsmiddel selv om denne står hjemme hos lønnstakeren. I disse tilfellene vil imidlertid plasseringen i hjemmet være et moment ved vurderingen av omfanget av den private bruken. Er det grunn til å anta at gjenstanden hovedsakelig er anskaffet for å dekke private behov, vil den ikke være et driftsmiddel. Dette vil ofte være tilfelle for gjenstander som er vanlig i privat eie, slik som TV, dvd-spiller, stereoutstyr, kamera, pc, lesebrett mv. Om et tilfelle hvor flygel anskaffet av lønnstaker ble ansett som driftsmiddel, se URD 17. juni 1986 i Utv. 1988/3.

Kostnadene inngår normalt i minstefradraget, se sktl. § 6-30 og emnet «Minstefradrag».

2.4 Avtaler

Kontrakt om kjøp av et driftsmiddel er ikke et driftsmiddel. Det samme gjelder for opsjoner på kjøp av driftsmidler.

Leiekontrakt til f.eks. bygg eller grunn i inntektsgivende aktivitet, anses som et immaterielt driftsmiddel.

2.5 Grunnareal

Grunnareal brukt som opplagstomt, parkeringsplass mv. i inntektsgivende aktivitet regnes som driftsmiddel. Det samme gjelder naturlig arrondert tomt til bygning som hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet. Jord- og skogbruksarealer som inngår i/er en del av jordbruks-/skogbrukseiendom hvor virksomheten ikke er nedlagt og hvor arealet ikke er omdisponert til annet formål regnes som driftsmiddel. Grunnarealer anskaffet for videresalg anses som omsetningsgjenstand (vare), og ikke som driftsmiddel.

Om klassifisering hvor tomten ikke var tatt i bruk, se FIN 26. november 1980 i Utv. 1981/72. Om klassifisering hvor tomten ikke har vært brukt i en lengre periode, se HRD i Utv. 1981/331 (Rt. 1981/534).

2.6 Returemballasje

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som forutsettes returnert. Slik emballasje betales det derfor pant for, f.eks. et bryggeris flasker, bokser og kasser. Returemballasje som destrueres ved panting/levering etter én gangs bruk, behandles som vare. Returemballasje som ikke destrueres ved panting/retur, men som forutsettes brukt flere ganger, kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.22 og emnet «Varebeholdning».

2.7 Reservedeler

Reservedeler til egne driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmidler eller som varer, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.21 og emnet «Varebeholdning».

2.8 Demonstrasjonsvarer

Varer anskaffet for salg og som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for omsetning som salgsvare, anses ikke som driftsmiddel. Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste tilfellene vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Demonstrasjonsbilene anses derfor som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.

2.9 Buskap, oppdrettsfisk mv.

Buskap på gårdsbruk, reinsdyr i reindriftsnæring, pelsdyr i pelsdyrnæring og fisk i oppdrettsvirksomhet, er ikke driftsmiddel, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Dette gjelder også for dyr/fisk som er brukt til avl.

3 Skillet mellom ett eller flere driftsmidler

3.1 Generelt

Fysiske eiendeler som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, regnes normalt som ett driftsmiddel. Fysisk integrasjon vil typisk foreligge når komponenter fysisk er koplet sammen, for eksempel ved at de er montert sammen. Funksjonell integrasjon foreligger når komponenter fungerer sammen i en prosess, for eksempel ved at komponentene sammen foretar en bearbeiding av en råvare. Nærmere om kriteriene for funksjonell og fysisk integrasjon, se SKD 27. juni 2014 i Utv. 2014/1447. Det må ifølge praksis foretas en konkret vurdering av om det er slik sammenheng mellom eiendelene at det er naturlig å anse dem som én enhet. Eiendeler som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler.

Bygninger og grunn behandles som forskjellige driftsmidler.

Faste tekniske installasjoner i bygg anses som egne driftsmidler atskilt fra bygget, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav j.

I seksjonert bygning behandles hver seksjon som egen enhet.

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6 og FIN 4. oktober 2005 i Utv. 2005/1172.

3.2 Oppdeling av et driftsmiddel

Som utgangspunkt vil kostpris for deler som til sammen er ett driftsmiddel, se ovenfor, ikke kunne deles opp, for eksempel for direkte fradragsføring for de enkelte delers vedkommende. F.eks. kan ikke en bil splittes opp i sine enkelte bestanddeler, slik som støtdempere, eksosanlegg, dekk mv. Dette vil også gjelde om driftsmidlet kjøpes i deler og så settes sammen. Utskifting av deler av driftsmidlet anses som vedlikehold og kostnadene skal normalt fradragsføres direkte.

Faste tekniske installasjoner i bygg skal behandles atskilt fra bygget, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav j.

Se også emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6.10.

3.3 Beholdning av driftsmidler

Utgangspunktet er at hvert driftsmiddel skal vurderes individuelt, også i forhold til beløpsgrensen på kr 15 000 i sktl. § 14-40 annet ledd. Imidlertid skal innkjøp av ikke-betydelige driftsmidler (hver enhet koster mindre enn kr 15 000) i visse tilfeller vurderes samlet som én beholdning, slik at den totale kostprisen aktiveres.

Ved vurderingen av om ikke-betydelige driftsmidler skal vurderes samlet, sees det hen til den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom driftsmidlene, herunder om de utfører samme funksjon og hvor likeartede de er, slik at det er naturlig å se dem som en enhet. Dette kan for eksempel være tilfelle ved innkjøp av kafébord og stoler, senger til et hotell og innkjøp av dvd-er for utleie. Se også BFU 12/2012 (Et nettselskaps investering i strømmålere ble ansett som én beholdning av driftsmidler. Det ble blant annet pekt på at alle strømmålerne hadde en funksjonell sammenheng både i forhold til de ulike kundene, og for nettselskapet som sådan. Av uttalelsen framgår også at utvidelse av beholdningen som følge av økt antall målepunkter, må aktiveres. Dette gjelder selv om kostprisen på den enkelte måleren er under kr 15 000. Kostnader til reparasjon og utskifting av defekte målere kan imidlertid fradras direkte som vedlikehold.)

4 Prinsipper for fradragsføring av inngangsverdi

4.1 Driftsmidler hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet

4.1.1 Generelt

Skattemessig inngangsverdi (kostprisen) for driftsmidler anskaffet hovedsakelig til og/eller hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, herunder lønnet erverv, skal som hovedregel enten

- fradragsføres direkte, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring»
- aktiveres og fradragsføres ved avskrivning etter saldoreglene, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo»
- aktiveres og fradragsføres ved lineær avskrivning, dvs. med like store årlige beløp fordelt over driftsmidlets antatte levetid, se emnene «Kraftforetak» og «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel»
- aktiveres og avskrives med skjønnsmessig beløp, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel», eller
- aktiveres uten fradragsføring, verken direkte eller gjennom avskrivning, se nedenfor. I slike tilfeller kommer inngangsverdien til fradrag ved eventuell senere gevinst-/tapsberegning ved realisasjon eller uttak av driftsmidlet, se emnene «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel» og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester»

4.1.2 Krav til risikoen for driftsmidlets verdifall for rett til avskrivning/direkte fradragsføring

Rett til avskrivning/direkte fradragsføring er begrunnet i at eieren har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon. Er eieren (kjøperen) ved ervervet sikret å få sin investering ubeskåret tilbake, foreligger ikke slik risiko. Dette vil f.eks. være tilfelle hvor eieren ved

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ervervet får en opsjon på å selge driftsmidlet (salgsopsjon) til selgeren eller en tredjemann, for samme pris som det ble kjøpt for. Eieren har da ingen rett til å fradra inngangsverdien verken ved
– direkte fradragsføring, eller
– avskrivninger,
se HRD i Utv. 1997/13 (Rt. 1996/1270), Utv. 1997/23 (Rt. 1996/1256) og Utv. 1998/298 (Rt. 1998/46). I disse tilfellene vil skattyter bare kunne få fradrag for driftsmidlets inngangsverdi ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av dette. Skattyteren vil i disse tilfellene kunne ha den finansielle risiko for innfrielsen av forpliktelsen, men dette medfører ikke at skattyteren får noen rett til direkte fradragsføring eller avskrivning.

Ved restverdileasing er bortleaser sikret å få tilbake en del av sin investering ved utløpet av leasingperioden. Fradrag for avskrivninger begrenses likevel ikke på bakgrunn av dette, se FIN 31. oktober 2005 i Utv. 2005/1249.

Får selgeren eller tredjemann ved ervervet en rett til å kjøpe driftsmidlet (kjøpsopsjon), vil dette i utgangspunktet ikke innvirke på adgangen til å kostnadsføre direkte eller avskrive på dette driftsmidlet. Unntak gjelder hvor opsjonen eller det øvrige avtaleverket gjør det overveiende sannsynlig at opsjonen vil bli benyttet.

Foreligger sikring mot risiko bare for en periode, vil det bare være i denne perioden at det ikke kan foretas direkte fradragsføring eller avskrivning. Dersom sikringen faller bort, slik at skattyteren på normalt vis får hele risikoen for reduksjonen av driftsmidlets verdi, kan skattyteren fra dette tidspunktet direkte fradragsføre eller avskrive etter vanlige regler og satser.

Den retten et deltakerlignet selskap har til direkte fradragsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi, influeres ikke av at deltakere har en garanti som sikrer dem mot verdiforringelse av sin selskapsandel.

Et aksjeselskaps rett til direkte fradragsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi, influeres ikke av at aksjonærene har en rettslig garanti som sikrer dem å få tilbake aksjenes historiske kostpris.

4.2 Eiendeler brukt for en mindre del i inntektsgivende aktivitet

Eiendeler som bare for en mindre del er brukt i inntektsgivende aktivitet (ikke hovedsakelig bruk), følger ikke reglene for driftsmidler og kan ikke fradragsføres direkte eller ved avskrivning. Er vedkommende eiendel av en art som kunne vært fradragsført direkte eller avskrevet om det hadde vært driftsmiddel, kan eieren fradragsføre en del av verdiforringelsen som etter en skjønnsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet. For biler er verdiforringelsen inkludert i fradragssatsen for yrkeskjøring med privatbiler. Om slik fradragsføring i jordbruket, se emnet «Jordbruk – allment» f.eks. under pkt. 10.9, pkt. 10.23 og pkt. 10.47.

4.3 Eiendeler ikke brukt i inntektsgivende aktivitet

Inngangsverdien på eiendel som ikke er anskaffet for eller senere tatt i bruk i inntektsgivende aktivitet, skal ikke komme til fradrag ved direkte fradragsføring eller avskrivning, men kommer til fradrag ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

4.4 Nedlegging av driften i virksomheten

Om opphør av rett til avskrivninger ved nedlegging av driften i virksomheten, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 3.1.2.

5 Oversikt over hovedregler

5.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes

5.1.1 Varige og betydelige driftsmidler

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som
– verdiforringes ved slit og/eller elde

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– er betydelig, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se emnet «Inngangsverdi», og
– er varig, dvs. har en levetid på 3 år eller mer,

skal aktiveres og normalt avskrives etter saldoreglene dersom alle vilkårene ovenfor er oppfylt. jf. sktl. § 14-40 første ledd. Om lineær avskrivning for visse driftsmidler i kraftverk, se emnet «Kraftforetak».

Inngangsverdien for fysisk driftsmiddel som skattyteren tar inn i norsk beskatningsområde etter å ha brukt det som driftsmiddel utenfor norsk beskatningsområde, skal i visse tilfeller avskrives lineært, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

5.1.2 Når er et driftsmiddel betydelig

Nærmere om grensebeløpet på kr 15 000, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring».

5.1.3 Når er et driftsmiddel varig

Nærmere om når et driftsmiddel er varig, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring».

5.1.4 Ikke-varige og/eller ikke-betydelige driftsmidler

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som verdiforringes ved slit og/eller elde, men som

– er ikke-varig, dvs. har en levetid under 3 år, og/eller
– er ikke-betydelig, dvs. har en inngangsverdi som er lavere enn kr 15 000,

kan som hovedregel fradragsføres direkte, jf. sktl. § 14-40 annet ledd.

Er driftsmidlet betydelig, men ikke-varig, kan skattyter velge å fradragsføre inngangsverdien fordelt over antatt levetid. Er driftsmidlet ikke-betydelig, men varig, kan skattyteren velge å føre inngangsverdien på saldo for avskrivning. Er et slikt driftsmiddel ikke-betydelig og ikke-varig, skal inngangsverdien fradragsføres i ervervsåret.

5.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes

5.2.1 Generelt

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes gjennom slit og/eller elde, skal som hovedregel aktiveres uten fradragsføring, verken direkte eller gjennom avskrivning. Dette gjelder selv om driftsmidlet har en inngangsverdi under kr 15 000.

5.2.2 Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde

Driftsmidler som ved vanlig vedlikehold ikke verdiforringes ved slit, elde, uhensiktsmessighet, teknisk utvikling osv., vil blant annet være

– grunn
– veier
– boligeiendommer, og
– kunstgjenstander, se HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1429). (Kunstverket som saken gjaldt ble ikke verdiforringet ved slit og elde.)

Enkelte typer kunstgjenstander kan imidlertid være så preget av dagsaktuelle strømninger at man på tidspunktet for utarbeidelsen kan forutse at de med tiden vil bli foreldet.

Antikviteter verdiforringes normalt ikke, men vil i enkelte tilfeller kunne være utsatt for bruk som medfører fysisk slitasje. I disse tilfellene vil antikvitetene etter en konkret vurdering kunne anses som avskrivbare.

Endring i verdien pga. konjunktursvingninger tas ikke i betraktning ved vurderingen av om et driftsmiddel er avskrivbart, se HRD i Rt. 1920/884. Se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.3 Forretningsverdi (goodwill)

5.3.1 Egen opparbeidet forretningsverdi

Det er ingen særskilte regler for behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi (goodwill). Slike kostnader fradragsføres etter de reglene som gjelder for vedkommende kostnad.

5.3.2 Ervervet forretningsverdi

Om behandling av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

5.4 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi

5.4.1 Tidsbegrensede rettigheter

Inngangsverdien for immaterielle driftsmidler som er tidsbegrensede rettigheter (f.eks. patentrett, opphavsrett, tidsbegrenset lisensavtale, tidsbegrenset leierett, tidsbegrenset konsesjon), med varighet utover ervervsåret, skal aktiveres. Den nedre grense for aktiveringsplikt i saldoreglene gjelder ikke for slike immaterielle driftsmidler, verken beløpsgrensen eller varighetsgrensen. Er rettigheten brukt i inntektsgivende aktivitet kan inngangsverdien avskrives lineært, dvs. med like årlige beløp fordelt over den tiden rettigheten er i kraft, eventuelt over den kortere tiden rettigheten har økonomisk verdi.

5.4.2 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter

Inngangsverdien av andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter skal aktiveres såfremt driftsmidlet er varig og betydelig, se sktl. § 14-40 og «Driftsmiddel – direkte fradragsføring». Se også FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833 og FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487. Om et tilfelle hvor det ikke forelå aktiveringsplikt for kostnader til utvikling av nye produktvarianter av et varemerke, se HRD i Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg). (Retten la til grunn at selv om utviklingsarbeidet førte til produktlansering, var det ikke sannsynlighetsovervekt for at produktene fikk en økonomisk levetid på minst 3 år. Utviklingskostnadene kunne derfor fradragsføres direkte).

Om hva som er immaterielle driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Om eventuell avskrivning på slike driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Om behandlingen av egne forsknings- og utviklingskostnader, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag» og emnet «Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN».

5.5 OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid)

Om fradragsføring av utbyggingskostnadene i forbindelse med OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid), se FIN 4. september 2002 i Utv. 2002/1298.

6 Hvem skal ha fradrag

6.1 Hovedregel

Direkte fradragsføring eller fradrag for avskrivning kan som hovedregel bare gis den som privatrettslig anses som den reelle eier av driftsmidlet.

I tilfeller hvor den privatrettslige eieren ikke får avskrivning fordi han ikke har risikoen for verdiforringelsen, se pkt. 4.1.2, er det heller ingen andre som kan få fradrag for avskrivning på vedkommende objekt.

Nærmere om hvem som anses som eier, se emnet «Eierbegrepet».

6.2 Deltakerlignet selskap

Avskrivning i deltakerlignet selskap, beregnes hos selskapet med virkning for alle deltakerne. Den enkelte deltaker kan ikke foreta avskrivning.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.3 Bruttolignet sameie

I sameie som skal deltakerlignes etter bruttometoden, er det den enkelte sameier som skal foreta avskrivninger i forhold til sin inngangsverdi og eierandel, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

6.4 Avbetalingskjøp

Ved avbetalingskjøp er det kjøperen som kan foreta avskrivninger.

6.5 Ektefeller

Det er uten betydning for retten til avskrivning hvem av ektefellene som er eier av driftsmidlene.

6.6 Leid driftsmiddel

Avskrivning på driftsmidler som leies ut skal foretas hos utleieren, mens leietakeren får fradrag for betalt leie.

Påkoster leietaker leid driftsmiddel blir han normalt ikke eier av påkostningen. Dette gjelder selv om eieren ved utløpet av leietiden skal kompensere leietakeren for påkostningen. Kostnadene til påkostning kan derfor ikke saldoavskrives hos leietakeren. Påkostningene anses som en del av leiekostnaden, og føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden. Opphører leieforholdet, kan restbeløpet føres direkte til fradrag.

Skal leietakeren fjerne eller ta med seg påkostningen, anses han som eier av denne, og aktivering og avskrivning må foretas på leietakers hånd. Aktiveringen tilføres samme saldogruppe som det påkostede driftsmidlet. Påkostninger i forretningsbygg må f.eks. avskrives etter de reglene som gjelder for selve bygget. Hvis påkostningen f.eks. er en fast teknisk installasjon, må den avskrives på saldogruppe j.

Blir utleier eier av påkostning foretatt av leietaker, skal utleier beskattes for det beløp som utgjør fordelen for ham. Tidfesting av inntektsføringen skal skje når påkostningen er foretatt av leietaker, se HRD i Utv. 1986/304 (Rt.1986/97). I praksis kan det også godtas tidfesting over den resterende leieperioden. Den skattepliktige fordelen kan være et annet beløp enn leietakers kostnader, se for eksempel LRD 15. mars 2013 (Borgarting) i Utv. 2013/742. Utleieren kan aktivere den skattlagte fordelen for avskrivning.

Om behandling av vedlikeholdskostnader på leid formuesobjekt som fører til at objektet blir i bedre stand enn ved starten på leieperioden, se emnet «Vedlikehold», pkt. 9.2.

6.7 Leasing

Om hvem som kan avskrive et leaset driftsmiddel, se emnet «Leasing».

6.8 Dødsfall

Om avskrivning i forbindelse med dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo»,pkt. 8.7.

6.9 Konkurs

Om avskrivning i forbindelse med konkurs, se emnet «Konkurs».

6.10 Opphør av virksomhet

Om avskrivning i forbindelse med opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo

- *Sktl. § 6-10, § 9-7, §§ 14-30 til 14-48 og § 19-2 tredje ledd bokstav c.*
- *FSFIN § 14-41 Overgangsregel til skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j.*
- *FSFIN § 14-43 Overgangsregel til sktl. §14-43 fjerde ledd ved innføring av forhøyet avskrivningssats for vogntog, lastebiler og busser*

1 Oversikt

Saldogruppe	Avskrivningssats
a (kontormaskiner)	30 %
b (ervervet forretningsverdi)	20 %
c - saldo c 1 (varebiler, drosjer og biler for transport av funksjonsh.)	20 %
- saldo c 2 (vogntog, lastebiler og busser)	22 %
d (personbiler, maskiner, inventar mv.)	20 % (+ 10 % år 1)
e (skip, rigger mv.)	14 %
f (fly, helikopter)	12 %
g (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 %
h (bygg og anlegg, hoteller mv.)	4 (10) (6) %
i (forretningsbygg)	2 %
j (fast teknisk installasjon i bygninger)	10 %

I saldogruppe c skal vogntog, lastebiler og busser fra og med 2015 skilles ut og avskrives med inntil 22 % (saldo c 2), se sktl. § 14-43 fjerde ledd. Varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede kan fortsatt avskrives med inntil 20 % (saldo c 1).

Det er i ny FSFIN § 14-43 gitt overgangsregler for oppdeling av samlesaldo i saldogruppe c hvor samme saldo 31. desember 2014 inneholdt kjøretøyer som fra og med 2015 kan avskrives med ulike maksimumssatser. Nærmere om dette, se pkt. 6.4.4.

Om når satsen på 10 % skal brukes for driftsmiddel i saldogruppe h, se pkt. 9.2.4. Om når satsen på 6 % skal brukes for driftsmiddel i saldogruppe h, se pkt. 9.2.5.

2 Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene

2.1 Fysiske driftsmidler

Reglene om aktivering av kostpris i saldogrupper og avskrivning etter saldoreglene gjelder ifølge sktl. § 6-10 første ledd, jf. § 14-40 første ledd bokstav a, for fysiske driftsmidler som

- er anskaffet hovedsakelig til bruk i økonomisk aktivitet, herunder lønnet arbeid, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»
- verdiforringes ved slit og/eller elde. (Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses å verdiforringes ved slit og/eller elde, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»)
- er betydelige, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring», og
- er varige, dvs. har en total gjenværende fysisk/økonomisk levetid på minst 3 år ved ervervet, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Alle vilkårene ovenfor må være oppfylt.

Om når en beholdning av flere objekter som hver for seg ikke er betydelige, må ses under ett som ett driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 3.3.

Om behandling av kostpris for andre fysiske driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

2.2 Forretningsverdi (goodwill)

Om når forretningsverdi kan avskrives etter saldoreglene i saldogruppe b, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

3 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene

3.1 Generelt

Saldoreglene gjelder ikke for

- fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit eller elde, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»
- fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 og/eller fysisk/økonomisk varighet under 3 år ved ervervet, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring»
- andre immaterielle driftsmidler enn ervervet forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel»
- påkostning på driftsmiddel som skattyter leier, bortsett fra de tilfellene hvor leietaker unntaksvis blir ansett som eier av påkostningen, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»
- driftsmiddel som etter å ha vært brukt av skattyteren utenfor norsk beskatningsområde, tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde»
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se petroleumsskatteloven § 3 bokstav b
- særskilte driftsmidler i kraftverk som avskrives lineært etter sktl. § 18-6, se emnet «Kraftforetak».

3.2 Særlig om driftsmidler i vindkraftverk ervervet fra og med 2015.

Det er ved lov 19. juni 2015 nr. 52 vedtatt en ny bestemmelse i sktl. § 14-51 om at driftsmidler i vindkraftverk som erverves fra og med inntektsåret 2015 til og med inntektsåret 2020 skal avskrives lineært over fem år. Dette innebærer en årlig avskrivning på 20 % av kostprisen fra og med anskaffelsesåret. Som driftsmidler i vindkraftverk regnes også internt nettanlegg og betongfundament for vindkraftverk.

Den nye bestemmelsen i sktl. § 14-51 trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Dette skyldes at det før ikrafttredelsen må avklares om reglene innebærer statsstønad, og om denne i så fall er i samsvar med Norges plikter etter EØS-avtalen, se Prop. 120 LS (2014-2015) punkt 10.4.2.

Ved ikrafttredelsen av ny § 14-51 blir tidligere sktl. § 14-51 til § 14-52 og § 14-52 blir ny § 14-53.

4 Krav til bruk

Om krav til bruk, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

5 Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier

Om krav til økonomisk oppofrelse (risiko for verdiforringelse), se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

6 Inndeling i saldogrupper

6.1 Generelt

Om hva som er ett eller flere driftsmidler, se pkt. 6.12 og emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Driftsmidler som avskrives etter saldoreglene plasseres i en av de saldogruppene som er nevnt i sktl. § 14-41, se pkt. 1. Det alminnelige utgangspunktet er at et avskrivbart driftsmiddel ikke deles opp, men plasseres i den saldogruppen som det etter en helhetsvurdering har mest til felles med og som ligger nærmest driftsmidlets antatte tekniske og økonomiske levetid, se Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) s. 17. Om unntak, se pkt. 6.12.

Driftsmidler som inngår i saldogruppe a, b, c og d avskrives på samlesaldoer for hver gruppe, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd første punktum. Om oppdeling av saldogruppe c i 2 saldoer (c 1 og c 2) fra og med 2015, se pkt. 6.4.4.

Driftsmidler i saldogruppe j, (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.) avskrives på egen samlesaldo for hver enkelt bygning, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum.

Driftsmidler som inngår i de øvrige saldogruppene føres på egen saldo for hvert enkelt driftsmiddel, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum.

6.2 Saldogruppe a, kontormaskiner o.l.

6.2.1 Generelt

Saldogruppe a omfatter kontormaskiner o.l. Følgende driftsmidler regnes som kontormaskiner

- kopimaskiner
- makuleringsmaskiner
- skannere
- lokale telefonsentraler, telefonapparater utenom mobiltelefoner, telefonsvarere og telefaks-maskiner
- videokonferanseutstyr, fremviser
- kasseapparat og kortterminaler og utstyr (hardware) knyttet til hjelpefunksjoner for kasseapparat mv.
- datamaskin, se likevel pkt. 6.2.2

Følgende driftsmidler regnes ikke som kontormaskiner

- kantineutstyr, som f.eks. oppvaskmaskin, stekeovn og kaffekoker, selv om dette utstyret er plassert i kontorlokaler
- rengjøringsutstyr
- stemplingsur. Er stemplingsuret koblet til et datasystem, vil dette datasystemet i visse tilfelle kunne regnes som kontormaskiner
- alarmanlegg/overvåkingsanlegg
- fotoutstyr og utstyr til fremkalling
- lege- og tannlegeinstrumenter.

6.2.2 Spesielt om datamaskiner

For enkelte driftsmidler avhenger det av hva de faktisk blir brukt til om de går inn i saldogruppe for kontormaskiner o.l. eller en annen gruppe. Dette gjelder f.eks. for datamaskiner. Brukes datamaskin med tilhørende skjermer, skrivere mv. til kontorrelatert arbeid, regnes den som kontormaskin. Brukes datamaskin kun i ikke-kontorrelatert arbeid, for eksempel industriproduksjon, regnes den ikke som kontormaskin. Brukes datamaskinen til ulike formål, regnes den som kontormaskin dersom kontorbruken utgjør den vesentligste delen.

6.3 Saldogruppe b, ervervet forretningsverdi

Om behandlingen av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

6.4 Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede.

6.4.1 Generelt

Saldogruppe c omfatter vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede, jf. sktl. § 14-43.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kjøretøy som ikke er registreringspliktige eller som bare er tillatt brukt utenfor offentlig vei, inngår ikke i saldogruppe c. Det samme gjelder kjøretøy som må anses som anleggsmaskiner. Etter dette inngår ikke veiskraper, veivalser, dumpere o.l. i saldogruppe c, men i saldogruppe d.

Fra og med inntektsåret 2015 gjelder en forhøyet avskrivningssats på 22 % for vogntog, lastebiler og busser, jf. sktl. § 14-43 fjerde ledd, mens avskrivningssatsen fortsatt er 20 % for andre kjøretøy som inngår i saldogruppe c, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav c. Saldogruppe c er derfor fra og med 2015 delt i 2 saldoer (c 1 og c 2), jf. FSFIN ny § 14-43. Saldo c 1 omfatter varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede. Saldo c 2 omfatter vogntog, lastebiler og busser. Som lastebil regnes bil for godsbefordring med totalvekt på over 3500 kg (bil i kjøretøygruppe N2 og N3). Som buss regnes bil med plass til minst 10 personer inkl. fører (bil i kjøretøygruppe M2 og M3). Se kjøretøyforskriften § 2-2.

Det er i ny FSFIN § 14-43 gitt overgangsregler for oppdeling av samlesaldo i saldogruppe c hvor samme saldo 31. desember 2014 inneholdt kjøretøyer som fra og med 2015 kan avskrives med ulike maksimumssatser. Om disse overgangsreglene, se pkt. 6.4.4.

6.4.2 Drosjebiler

Med «drosjebiler» menes biler som er godkjent som og hovedsakelig brukes som driftsmiddel til ervervsmessig persontransport.

6.4.3 Kjøretøy for transport av funksjonshemmede

Med «kjøretøy for transport av funksjonshemmede» menes kjøretøy som tilfredsstiller tekniske krav for løyve til transport av funksjonshemmede, jf. forskrift 26. mars 2003 nr. 401 om yrkestransport innenlands med motorvogn og fartøy (yrkestransportforskriften) § 1 bokstav e. Forskriften er gitt i medhold av lov 21. juni 2002 nr. 45 (yrkestransportlova). Dette vil fremgå av vognkortet.

En bil som eies av en funksjonshemmet for egentransport, anses ikke som «kjøretøy for transport av funksjonshemmede».

6.4.4 Overgangsregler om oppdeling av saldo på saldogruppe c ved innføring av forhøyet avskrivningssats for vogntog, lastebiler og busser fra og med 2015

Det er i FSFIN § 14-43 gitt overgangsregler for oppdeling av samlesaldo i saldogruppe c hvor saldoen 31. desember 2014 inneholdt kjøretøyer som fra og med 2015 kan avskrives med ulike maksimumssatser. Utskillingen av vogntog, lastebiler og busser skal skje som en engangsoperasjon for inntektsåret 2015. Om de nye saldoene c 1 og c 2 gjeldende fra 2015, se pkt. 6.4.1.

For kjøretøy i saldogruppe c som er ervervet i årene 2010 til og med 2014 skal faktisk kostpris for det enkelte kjøretøy, herunder senere påkostninger, med fradrag for 20 pst. saldoavskrivning for hvert år av eiertiden, fordeles til henholdsvis saldo c 1 eller saldo c 2 etter kjøretøyets art. Regelen gjelder selv om det faktisk ikke er foretatt avskrivninger eller foretatt avskrivninger med lavere sats. Tilsvarende fordeling av enkeltkjøretøy ervervet før 2010 kan foretas når skattyter har regnskapsdokumentasjon for kjøretøyenes faktiske kostpris og ervervsår. Se FSFIN § 14-43-1 annet ledd.

Hvis restsaldoverdien, etter fradrag for beregnede avskrivninger som beskrevet ovenfor for de driftsmidlene hvor det finnes slik dokumentasjon, avviker fra saldoverdien pr. 31. desember 2014, må differansen fordeles forholdsmessig mellom saldo c 1 og saldo c 2 ut fra forholdet mellom de beregnede saldoverdiene i de to saldoene, jf. FSFIN § 14-43-1 tredje ledd. En slik fordeling innebærer at eventuell gjenværende saldoverdi for eldre kjøretøyer hvor det ikke finnes regnskapsdokumentasjon som nevnt, blir sjablongmessig fordelt i samme forhold som for kjøretøyer hvor det foreligger slik dokumentasjon. Eventuell negativ differanse vil etter dette bli fordelt i samme forhold. Slik negativ differanse kan f.eks. skyldes tidligere nedskrivninger med salgsvederlag.

.

Eksempel

Restsaldo i gruppe c per 31. desember 2014 er 100 etter at saldoen er redusert med beregnet saldoverdi per 31. desember 2014 for kjøretøyer ervervet etter 2009 basert på historisk kostpris for disse med fradrag for 20 % årlige saldoavskrivninger.

Den beregnede saldoverdien per 31. desember 2014 på driftsmidler ervervet etter 2009 utgjør til sammen 210, og fordeler seg med 80 på varebil mv. (saldo c 1) og 130 på vogntog mv. (saldo c 2). Restsaldoen på 100 for eldre kjøretøyer skal da fordeles slik:

Saldo c 1 skal ha: $\frac{100 \times 80}{210} = 38{,}1$

Saldo c 2 skal ha: $\frac{100 \times 130}{210} = 61{,}9$

Ny saldo på henholdsvis c 1 og c 2 blir da:

Saldo c 1: 80 + 38,1 = 118,1

Saldo c 2: 130 + 61,9 = 191,9

6.5 Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.

6.5.1 Generelt

I saldogruppe d inngår alt løsøre som ikke går inn i de andre saldogruppene, som f.eks. personbiler, traktorer, andre rullende maskiner og materiell, andre maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. Gruppen kan for eksempel omfatte elektroniske installasjoner i bygninger som ikke er knyttet til bygningens brukelighet som bygning (saldogruppe j), og som heller ikke anses som kontormaskiner (gruppe a). Dette kan for eksempel være teknisk utstyr for trådløst nettverk til bruk i publikumsarealer som trafikkterminaler, venterom mv.

6.5.2 Personbiler, herunder kombinerte biler

Med personbiler menes biler som er registrert som personbil, herunder stasjonsvogner, campingbiler og kombinerte biler. Registreringen vil fremgå av vognkortet.

6.5.3 Maskiner, redskaper mv.

Med maskiner, redskaper mv. menes traktorer, dumpere, veiskraper, mobilkraner, lifter og andre anleggsmaskiner, snøscootere, motorsykler mv.

6.6 Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.

Saldogruppe e omfatter skip og øvrige fartøyer. Som "fartøy" regnes også mindre båter. Saldogruppen omfatter også flytedokker og flytende innretninger i tilknytning til oljeutvinningsvirksomhet som f.eks. flyttbare borerigger.

6.7 Saldogruppe f, fly, helikopter

Saldogruppe f omfatter fly, helikopter mv.

6.8 Saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet

Saldogruppe g omfatter anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak. Gruppen omfatter også slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet. Nærmere om hvilke driftsmidler dette omfatter, se emnet «Kraftforetak». Se også Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 17.2.3, og LRD 23. april 2008 i Utv. 2008/981 (Hydro Aluminium AS)

6.9 Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.

Saldogruppe h omfatter bygg og anlegg, hoteller mv. I gruppen inngår bl.a. lagerbygg og visse produksjonsanlegg, avskrivbare arbeider- og funksjonærboliger, samt utleiehytter. Som anlegg regnes i denne sammenhengen også tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv., herunder renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystemer og lignende, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum. Felles for slike anlegg er

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

at de normalt ikke utgjør en del av selve produksjonsmaskineriet, men innehar hjelpefunksjoner som går ut på å bringe innsatsfaktorer fram til produksjonsmaskineriet eller på annen måte bistå i produksjonen. Slike driftsmidler har i alminnelighet en størrelse, funksjon og selvstendighet i forhold til andre driftsmidler som gjør det naturlig å anse dem som selvstendige driftsmidler som skal avskrives på egen saldo i saldogruppe h. En slik installasjon vil ofte bestå av flere komponenter. Et renseanlegg kan for eksempel bestå av rør, tanker, filtre, utstyr for fortløpende rensing av filtre og vifter. Til sammen vil disse komponentene utgjøre et eget anlegg.

LRD 23. april 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/981 (Hydro Aluminium AS) omhandler grensedragningen mellom saldogruppe d og h. Retten la her til grunn at det er driftsmidlets fysiske beskaffenhet som er det sentrale kriterium for allokeringen, og at funksjonelle kriterier kan få betydning i tilfelle tvil. Retten fant at de aktuelle investeringene utgjorde flere separate enheter, selv om de inngikk i samme produksjonsprosess. Brannvarslings- og slokningsanlegg samt andre elektroinstallasjoner som skulle betjene bygningene og deres infrastruktur, måtte aktiveres på saldo for vedkommende bygninger. Dommen gjelder inntektsår før innføring av saldogruppe j. Se også LRD 6. oktober 2011 (Hålogaland) i Utv. 2011/1512 (Alcoa Norway ANS). Etter någjeldende regler skal brannvarslingsanlegg mv. aktiveres på saldogruppe j. Grensedragningen mellom saldogruppe d og h som ble lagt til grunn i Hydro Aluminiumdommen, er forutsatt videreført etter ikrafttredelsen av sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum, se Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 17.2.3.

I LRD 29. mars 2006 (Gulating) i Utv. 2006/581 (Gasnord) ble et distribusjonsnett for naturgass ansett som ett anlegg og skulle inngå i saldogruppe h. Nærmere om skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg se pkt. 6.12.3.

Om administrasjonsbygg innenfor et fabrikkområde, se pkt. 16.5.5.

Saldogruppe h omfatter også «hoteller, losjihus og bevertningssteder mv.». Denne ordlyden kan ikke fortolkes utvidende, se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306).

6.10 Saldogruppe i, forretningsbygg

Saldogruppe i omfatter forretningsbygg. Med forretningsbygg menes bygg som benyttes hovedsakelig til kontorer, salgsvirksomhet og tjenesteyting, med unntak av overnattings- og serveringsvirksomhet. Virksomhet med undervisning og drift av helsestudio anses som tjenesteyting i denne forbindelse, se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306). Sykehus, barnehager, skoler, alders- og sykehjem mv. omfattes også av gruppen forretningsbygg.

Bygg som utelukkende er brukt til lager, er ikke å anse som forretningsbygg. Lager tilknyttet butikk vil normalt anses som en del av butikken ved vurdering av saldogruppe.

6.11 Saldogruppe j, fast teknisk installasjon i bygninger

6.11.1 Generelt

Faste tekniske installasjoner som er integrert i en bygning og som tjener bygningens generelle brukelighet som bygning, skal aktiveres og avskrives på egen saldogruppe j med én samlesaldo for hver bygning. Saldogruppe j omfatter faste tekniske installasjoner i bygninger, herunder varme- og ventilasjonsanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j.

Saldogruppe j omfatter ikke faste tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg. For eksempel må tekniske installasjoner i et renseanlegg bestående som egen lokalitet, avskrives i saldogruppen for anlegg (saldogruppe h).

Som anlegg i denne sammenhengen regnes f.eks. også utendørs svømmebasseng, dvs. svømmebasseng som ikke ligger i en bygning eller inngår som en del av en bygning. Nærmere om svømmebasseng og faste tekniske installasjoner knyttet til slike, se pkt. 16.26.

Driftsmidler som er installert i bygning hovedsakelig av hensyn til produksjonen av varer og tjenester i den aktuelle virksomheten, skal normalt ikke anses som faste

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tekniske installasjoner i bygg. Slike installasjoner må i stedet enten henføres til saldoen for bygget, anses som selvstendig anlegg, eller som maskiner. Kjøle- og fryseanlegg mv. som ikke er fastmontert i bygningen, anses ikke som fast teknisk installasjon, se LRD 25. juni 2009 (Frostating) i Utv. 2009/1158 (Hamat AS). (Ikke-fastmontert kjøle- og fryseanlegg i en dagligvareforretning skulle avskrives i saldogruppe d. Retten la vekt på at kjøleutstyret som besto av prefabrikkerte elementer (med vegger, gulv og tak for kjøle- og fryserom) lett kunne demonteres og fjernes.)

6.11.2 Eierskifte

For bygninger som skifter eier i inntektsåret, skal selgers utgangsverdi/kjøpers inngangsverdi fordeles mellom bygningssaldo og saldo for faste, tekniske installasjoner etter omsetningsverdi. Tomtens andel av overdragelsessummen må holdes utenfor fordelingen da denne ikke er avskrivbar.

6.12 Oppdeling av et driftsmiddel

6.12.1 Generelt

Normalt vil kostpris for et driftsmiddel som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, ikke kunne fordeles på forskjellige saldogrupper. Om fast teknisk installasjon i bygning som likevel avskrives på egen saldo, selv om installasjonen fysisk er en del av bygningen, se pkt. 6.11. Nærmere om de generelle kriteriene ved vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 3 og SKD 27. juni 2014 i Utv.2014/1447.

Om et tilfelle hvor komponenter i en produksjonslinje måtte anses som egne driftsmidler, se LRD 6. oktober 2011 (Hålogaland) i Utv. 2011/1512 (Alcoa Norway ANS). Dersom en komponent i en sammensatt produksjonsinnretning må anses som et eget driftsmiddel, må det foretas en tilordning av komponenten til korrekt saldogruppe ut fra en vurdering av hvor den naturlig hører hjemme. Dette må vurderes ut fra gjenstandens fysiske beskaffenhet, funksjonalitet, nærhet til produksjonsprosessen og levetid. Nærmere om tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg som skal avskrives på egen saldo i saldogruppe h, se pkt. 6.9.

6.12.2 Fast eiendom

Kostpris for fast eiendom med eiertomt skal fordeles på bygninger og grunn. Bare den delen av kostprisen som faller på bygning og faste tekniske installasjoner i denne, kan tas inn på saldo for avskrivning. Tilsvarende skal kostpris for bygning på festet grunn fordeles mellom bygning og faste tekniske installasjoner på den ene side, og eventuelt vederlag for festeretten på den annen side. Har eiendommen flere bygninger og/eller bygning som er seksjonert, skal hver bygning/seksjon inn på egen saldo og vurderes for seg i forhold til saldogrupperingen. Eventuelle faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen samlesaldo for hver bygning/hver seksjon, se pkt. 6.11.

Om egen boligdel i avskrivbart bygg, se pkt. 16.5.3.

Om andre spørsmål vedrørende avskrivning på bygg, se pkt. 16.5.

6.12.3 Skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg

Fast teknisk installasjon i bygning skal avskrives i saldogruppe j på egen samlesaldo for hver bygning/seksjon. Dette gjelder installasjoner som varme- og ventilasjonsanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Saldogruppe j omfatter bare driftsmidler som til og med inntektsåret 2008 etter sin art var avskrevet i saldogruppene for bygg og anlegg og forretningsbygg (saldogruppene h og i). En forutsetning er at anleggene er en integrert del av bygningen, se LRD 25. juni 2009 i Utv. 2009/1158 (Frostating). Avgrensningen mellom løsøre på den ene siden, og fast teknisk installasjon og bygning på den andre siden ble ikke endret ved innføringen av saldogruppe j.

Produksjonsmaskiner kan føres i saldogruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

anlegg, avskjermingsutstyr, samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, kan anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene, jf. sktl. § 14-41 tredje ledd. Se FIN 20. april 2005 i Utv. 2005/697 og FIN 4. oktober 2005 i Utv. 2005/1172. Slike anlegg mv. skal ikke avskrives i saldogruppe j selv om de er av teknisk art, da de ikke anses å tjene bygningens funksjonalitet som bygning, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 13.3 side 100 andre spalte. Alternativet til saldogruppe d, vil i slike tilfeller være saldoen for bygningen (gruppe h eller i). Det må trekkes et skille mellom bygningsmessig arbeid ved montering av produksjonsmaskineri, jf. sktl. § 14-41 tredje ledd, og tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner som skal avskrives som egne anlegg i saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum. Nærmere om slike tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv., se pkt. 6.9.

Om skillet mellom bygning/anlegg og annet selvstendig formuesobjekt som løsøre og fast teknisk installasjon i forhold til grensen mellom utskifting og vedlikehold, se emnet «Vedlikehold».

6.12.4 Fiskefartøyer med utstyr

I praksis godtas det fordeling av kostpris for fiskefartøyer og kostpris for teknisk/elektronisk utstyr, som kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, asdic, radar, navigasjonsutstyr og radiotelefonanlegg mv. på henholdsvis saldogruppe e (skip mv.) og saldogruppe d (driftsløsøre).

Er teknisk/elektronisk utstyr i fiskefartøy mv. ført på saldogruppe d (driftsløsøre) i ervervsåret, skal kostnadene til utskifting av slikt utstyr aktiveres på saldo. Skattyter kan imidlertid velge enten å tilføre utskiftingen til saldogruppe e (skip mv.) eller d (driftsløsøre).

6.12.5 Kommune, fylkeskommune, stat og skattefrie institusjoner

Bruker kommune, fylkeskommune, stat eller skattefrie institusjoner en bygning både i skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, er det bare inngangsverdien for den delen av bygningen som brukes i den skattepliktige virksomheten som skal danne grunnlag for saldoavskrivning.

6.13 Oppretting av saldoer

6.13.1 Hovedregel

Driftsmidler i saldogruppene a–d samles på én saldo for hver saldogruppe (samlesaldoer) i hver atskilt virksomhet. Som utgangspunkt er det ikke anledning til å opprette flere saldoer i samme virksomhet innenfor hver av saldogruppene a-d, når virksomheten drives innenfor én kommune. Drives derimot samme virksomhet i flere kommuner, og virksomheten omfattes av reglene om stedbunden skattlegging, skal det opprettes saldoer for hver kommune, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd annet punktum. Unntak fra bestemmelsen om én samlesaldo i hver virksomhet gjelder for saldogruppe c dersom skattyter i denne saldogruppen har driftsmidler som avskrives med ulike maksimumssatser, se sktl. § 14-43 nytt fjerde ledd, jf. første ledd bokstav c, hvor det fremgår at det gjelder en forhøyet avskrivningssats for vogntog, lastebiler og busser. I slike tilfeller må det opprettes to samlesaldoer i denne gruppen, se pkt. 6.4.

Driftsmidler i saldogruppene e–i føres på hver sin saldo som bare inneholder vedkommende driftsmiddel (egen saldo), jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum. Det er ikke anledning til å lage samlesaldoer (mer enn et driftsmiddel på saldoen) i saldogruppe e–i.

Driftsmidler i saldogruppe j, (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende), skal avskrives på egen samlesaldo for hver bygning/hver seksjon der slike driftsmidler er installert, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum.

Ved kjøp av andeler i samme driftsmiddel på forskjellige tidspunkter, skal de forskjellige andelene inn på samme saldo. Det samme gjelder påkostning på forskjellige tidspunkter på et driftsmiddel.

6.13.2 Deltakerlignet selskap

I deltakerlignet selskap, er det selskapet som skal opprette saldoer, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Det skal ikke opprettes saldoer for hver deltakers andel av driftsmidlene.

6.13.3 Bruttolignet sameie og kraftselskap

I sameie og kraftselskap som deltakerlignes etter bruttometoden, jf. sktl. § 10-40 annet ledd annet punktum, skal hver deltaker opprette hver sine saldoer som omfatter vedkommendes andel av sameiegjenstandene.

6.13.4 Flere virksomheter

Driver enkeltpersonforetak/ansvarlig selskap flere virksomheter, skal det for saldogruppene a–d være egen samlesaldo for hver av virksomhetene for de driftsmidlene som brukes i vedkommende virksomhet.

Bruker eieren et driftsmiddel i mer enn én heleid virksomhet, skal hele driftsmidlet likevel føres inn på saldo i bare én av virksomhetene.

6.13.5 Ektefeller

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal opprette saldoer for hver sine virksomheter. Felles bedrift anses som én virksomhet i forhold til saldoreglene.

6.14 Driftsmiddel plassert i feil saldogruppe mv. tidligere år – endring av ligning

Om endring av ligning der et driftsmiddel tidligere år er behandlet uriktig i forhold til avskrivningsreglene, se emnene «Endringssak – endring uten klage» og «Endringssak – klage».

7 Grunnlag for avskrivning/inntektsføring

7.1 Generelt

Grunnlaget for beregning av årets avskrivninger i saldogruppe a–j og for inntektsføring av negativ saldo i gruppe a, c, d og j, er saldoverdien ved utgangen av inntektsåret etter eventuelt tillegg for tilgang av driftsmidler og fradrag for eventuell nedskrivning av realisasjonsvederlag/uttaksverdi, men før fradrag for årets saldoavskrivning.

Overfører skattyteren et driftsmiddel i saldogruppene a–d eller j fra en virksomhet til en annen virksomhet, herunder til ektefellens virksomhet, skal rest nedskrevet verdi skilles ut fra saldo i den opprinnelige virksomheten og tilføres saldo i den andre virksomheten med samme beløp. Dette gjelder selv om rest nedskrevet verdi er under kr 15 000.

7.2 Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984

7.2.1 Generelt

For forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 er avskrivningsgrunnlaget opprinnelig inngangsverdi (kostpris) for bygning eksklusiv tomt, redusert med skattemessige avskrivninger i 1984 eller senere. Samlede av- og nedskrivninger før og etter 1. januar 1984, skal likevel ikke overstige opprinnelig kostpris. Dette innebærer at avskrivningen skal stoppe når avskrivningsgrunnlaget er lik summen av skattemessige avskrivninger før 1984 (nedre grense). På dette tidspunktet har hele kostprisen kommet til fradrag.

Ved fordeling av saldo i henhold til overgangsregelen i FSFIN § 14-41-1 skal 40 % av både saldogrunnlaget og den nedre grensen for avskrivning være overført til saldogruppe j for faste tekniske installasjoner per 31.12. 2008, se «Meldingen om likningen for inntektsåret 2009» (SKD 1/2010), pkt. 11.1.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.2.2 Eieren tar i bruk en del av bygget til egen bolig

Dersom eieren bosetter seg i et forretningsbygg som er ervervet før 1. januar 1984, skal den forholdsmessige delen av saldoverdien (avskrivningsgrunnlaget) per 1. januar i inntektsåret som knytter seg til egen boligdel, skilles ut. Nedre grense for avskrivning må reduseres tilsvarende. Dette gjelder både bygningssaldoen og saldoen for faste tekniske installasjoner i bygningen (saldogruppe j).

7.2.3 Påkostninger etter 1. januar 1984

Påkostninger etter 1. januar 1984 på forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 tillegges både avskrivningsgrunnlag og restbeløp til nedskrivning.

Er forretningsbygget nedskrevet til nedre grense før påkostningen, vil avskrivningsgrunnlaget bestå av nedre grense for avskrivning, tillagt påkostningen, redusert med av- og nedskrivninger etter påkostningen.

7.3 Ikke levert selvangivelse

Ved skjønnsligning i forbindelse med ikke levert selvangivelse skal det ikke tas hensyn til avskrivning, se emnet «Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.». Derimot skal det tas hensyn til inntektsføring av negativ saldo.

Når skattyteren leverer selvangivelse og avskrivningsskjema for året etter at skjønnsligning er foretatt, skal skattyter som inngående verdi føre opp de utgående saldoverdiene som var godkjent ved siste ligning etter oppgave tillagt senere kjøp/påkostninger. Var sist kjente saldoverdi negativ, skal den negative verdien reduseres med pliktig inntektsføring i de år skjønnsligningen omfatter.

8 Saldoverdien ved årets utgang

8.1 Utgangspunkt

Saldoverdien ved utgangen av året beregnes med utgangspunkt i saldoverdien ved årets begynnelse. Saldoverdien ved årets begynnelse kan være negativ i gruppe a, c, d og j.

8.2 Driftsmidler ervervet i året

8.2.1 Tidspunkt for inntak på saldo

Saldoverdien for samlesaldo i saldogruppene a til d skal tillegges inngangsverdi (kostpris) for driftsmidler som er ervervet i løpet av året, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, jf. § 14-41 fjerde ledd første punktum. Inngangsverdi for ny fast teknisk installasjon i bygninger i saldogruppe j, tillegges den samlesaldoen som er knyttet til bygningen som driftsmidlet skal installeres i, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, jf. § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum. For saldogruppene e til i, opprettes det ny saldo for hvert driftsmiddel som er ervervet i året, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum.

Et driftsmiddel anses ervervet

- ved kjøp, gavemottakelse o.l., når det er levert i forhold til avtale mellom partene (risikoen er gått over, se emnet «Eierbegrepet»)
- ved egen tilvirkning: når det er ferdig, eller
- ved arv hvor virksomheten fortsetter:
  - for gjenlevende ektefelle/enearving som overtar boet udelt: dødsfallstidspunktet
  - i andre tilfeller: fra det tidspunktet vedkommende overtar eierrådigheten (oppebærer inntektene/ansvar for kostnadene).

Det kreves ikke at et levert driftsmiddel er tatt i bruk for at inngangsverdien skal kunne tas inn på saldo.

Erverver skattyter en gjenstand som senere skal inngå som del av et driftsmiddel, skal denne aktiveres, men ikke tilføres saldo før den inngår i det ferdige driftsmidlet.

Ved etappevis levering/tilvirkning av et driftsmiddel, f.eks. ved oppføring av bygning, kan kostprisen for det som er tatt i bruk tilføres saldo i vedkommende år. Det er ikke tilstrekkelig at det er inngått kontrakt. Det er også uten betydning når driftsmidlet betales. Således kan ikke forskuddsbetaling tilføres saldoen for år forut for leveringsåret.

Det har ikke betydning om leverandører har sikret seg salgspant (eiendomsforbehold) i gjenstanden.

8.2.2 Hva skal tilføres saldo

Saldo skal tilføres driftsmidlets inngangsverdi. Om hva som er driftsmidlets inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

8.2.3 Egen boligdel i avskrivbart bygg, generelt

I kombinerte avskrivbare bygg skal egen boligdel ikke være med i saldo for bygningen, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd. Som egen boligdel regnes enhver bolig som disponeres av eieren til egen bruk, selv om det ikke er eierens faste bolig. Bygget inngår på saldo med en forholdsmessig del av inngangsverdi (kostpris/nedskrevet verdi) av bygning eksklusiv tomt, regnet etter forholdet mellom utleieverdiene, slik

$$\text{Inngangsverdi for bygning ekskl. tomt} \times \frac{\text{Utleieverdi ekskl. egen boligdel}}{\text{Utleieverdi totalt}}$$

Om avskrivning på kombinerte bygg, se for øvrig pkt. 16.5.3.

8.2.4 Egen boligdel i avskrivbart bygg, bruttolignet sameie

Eies et ikke-seksjonert bygg/seksjon av flere skattytere i sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, og en eller noen av eierne bor i bygget/seksjonen, skal likevel hele bygningen/seksjonen vurderes under ett med hensyn til om det er avskrivbart. Ved vurdering av hvilken saldogruppe driftsmidlet skal inn på, vurderes bygget/seksjonen under ett, eksklusiv boligdeler som eierne bor i innenfor rammen av vedkommendes eierandel.

Egen boligdel skal ikke tas inn på saldo (eventuelt tas ut ved innflytning) for de av sameierne som bosetter seg i bygget. En slik sameiers andel av byggets inngangsverdi/saldoverdi reduseres med boligdelens andel av hele bygget, jf. FIN 30. januar 1986 i Utv. 1986/53.

Eksempel

Kjøper fire skattytere et avskrivbart bygg sammen (med 25 % hver) og en av sameierne bor i 20 % av bygningen, skal de som ikke bor i bygningen tilføre sin saldo 25 % av byggets kostpris. Den sameier som bor der skal tilføre saldoen for avskrivning 25 % minus 20 %, dvs. 5 % av kostprisen.

Dersom en sameier som eier 25 % bor i 30 % av bygningen, skal hver av de andre sameierne likevel tilføre sine saldoer 25 % av byggets kostpris. Den som bor der kan ikke tilføre saldoen noen del av kostprisen, fordi egen boligdel er større enn eierandelen.

8.2.5 Deltakerlignede selskap, deltaker bor i selskapets bygning

Om selskapets avskrivninger når deltaker bor i bygning tilhørende selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.6.3.

8.3 Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel

8.3.1 Generelt

Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel skal tilføres saldo. Dette gjelder selv om påkostningen isolert sett er under kr 15 000, eller har en varighet på under 3 år, jf. sktl. § 14-40 tredje ledd. Påkostningen tilføres saldo i den utstrekning påkostningen er levert/ferdig i inntektsåret.

8.3.2 Egen boligdel

Bor eieren i et avskrivbart bygg, skal påkostninger som utelukkende gjelder egen boligdel ikke tilføres saldo. Påkostninger som utelukkende gjelder avskrivbar del av bygget, tilføres saldoen i sin helhet. Påkostninger som gjelder begge deler av bygget fordeles etter reelle leieverdier slik de er etter påkostningen.

8.4 Omdisponering av formuesobjekt fra omløpsmiddel til driftsmiddel

Ved omdisponering av formuesobjekt fra omløpsmiddel til driftsmiddel, skal den verdien som er lagt til grunn ved inntektsføringen ved omdisponering av omløpsmidlene tilføres saldo, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.3.6.

8.5 Regnskapsmessig nedskrivning av driftsmidler

Nedskrivning av driftsmidler etter regnskapsloven har ingen virkning for saldoverdien. Det samme gjelder reversering av slik nedskrivning og endring av regnskapsmessige verdier ved skattefrie omdanninger.

8.6 Behandling av saldo ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler

8.6.1 Generelt

Ved realisasjon av driftsmidler, kan skattyter velge å inntektsføre vederlaget, helt eller delvis, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. I den utstrekning salgsvederlag mv. for driftsmidler ikke inntektsføres i realisasjonsåret, skal vederlaget

- i saldogruppene a–d og j; nedskrives på saldo i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Negativ saldo i saldogruppe b (forretningsverdi) overføres til gevinst og tapskonto. Om inntektsføring av negativ saldo i saldogruppe a, c, d og j, se nedenfor
- i saldogruppene e–i ; være utgangspunkt for å beregne gevinst/tap i forhold til saldoverdien, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd. Hver saldo i disse saldogruppene inneholder bare ett driftsmiddel og saldoen gjøres opp i realisasjonsåret. Beregnet gevinst/tap på saldoen skal overføres til virksomhetens felles gevinst- og tapskonto

«Realisasjonsåret» i relasjon til sktl. § 14-44 første ledd første punktum er det året eiendomsretten til det realiserte formuesobjektet opphører hos den tidligere eieren, for eksempel ved at det overføres til erververen (realisasjon som tidfestingsprinsipp). Avtale om realisasjon er ikke tilstrekkelig, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 2.2.

8.6.2 Utrangering av driftsmiddel som innebærer realisasjon

Utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene a, c, d og j fører ikke til at saldoen skal reduseres. Ved utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene e–i skal saldoen gjøres opp og restverdien overføres til gevinst-/tapskonto. Selges f.eks. driftsmidlet som skrap, behandles vederlaget på samme måte som ved vanlig salg av driftsmidler.

Nærmere om når utrangering innebærer realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Om realisasjon av avskrivbare driftsmidler som ikke saldoavskrives, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

8.7 Uttak av driftsmidler

Ved skattepliktig uttak av driftsmidler, behandles den fastsatte uttaksverdien på samme måte som et salgsvederlag, jf. sktl. § 14-44 femte ledd og ovenfor.

Om skatteplikt og skattemessig behandling ved uttak av driftsmidler til egen bruk eller til gaveoverføring, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

8.8 Flytting av driftsmiddel

Ved flytting av hele virksomheten til en annen kommune, skal saldoene overføres uendret. Ved flytting av driftsmiddel fra en virksomhet til en annen virksomhet hos samme eier, skal nedskrevet verdi av driftsmidlet flyttes uendret til den andre virksomheten, se nedenfor.

8.9 Reduksjon av saldo med rest nedskrevet verdi for driftsmiddel

8.9.1 Når skal saldoen reduseres

I visse tilfeller skal en saldo reduseres helt eller delvis med driftsmidlers rest nedskrevet verdi uten kostnadsfradrag. Dette vil bl.a. kunne gjelde når

- skattyter overfører driftsmidlene uten skattlegging til deltakerlignet selskap eller eget aksjeselskap etter reglene om skattefri omdanning, se FSFIN § 11-20-6 annet ledd og emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform»
- skattyter selger jordbrukseiendom, for så vidt angår rest nedskrevet verdi vedrørende driftsbygningene og annet hvor gevinsten er helt eller delvis skattefri, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon»
- driftsmiddel helt eller delvis slutter å være avskrivbart, f.eks. fordi utleiebolig i avskrivbart bygg utseksjoneres, skattyteren tar i bruk del av avskrivbar bygning til egen bolig, se ovenfor, eller et forretningsbygg ikke lenger er avskrivbart fordi det leies ut til boligformål
- skattyter opphører med virksomhet og har samlesaldo som splittes i «tom positiv saldo» som kan avskrives og resterende saldo som ikke kan avskrives. Se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 3.1.2 og pkt. 3.1.3
- driftsmiddel skal flyttes fra en saldo til en annen innen samme virksomhet, f.eks. pga. seksjonering av bygning eller bruksendring fra industribygg til forretningsbygg
- driftsmiddel flyttes fra en virksomhet til en annen
- driftsmiddel går over til et annet aksjeselskap i forbindelse med skattefri fisjon
- et driftsmiddel inndras fordi det har vært brukt i forbindelse med en straffbar handling, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.»
- skattyter går konkurs, når det gjelder de driftsmidlene som trekkes inn i boet, se emnet «Konkurs»
- skattyter overfører driftsmiddel til ektefelle enten for bruk i ektefellens egen virksomhet eller i forbindelse med skifte av fellesbo ved separasjon/skilsmisse
- driftsmidler overføres skattefritt til annet selskap i konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer»
- eieren tar driftsmidlet ut til egen bruk og omsetningsverdien er lavere enn nedskrevet verdi (ikke-fradragsberettiget tap), se emnet «Tap», pkt. 2.5
- uttak av driftsmidler til egen bruk eller gaveoverføring ikke er skattepliktig, f.eks. gaveoverføring av hel virksomhet ved generasjonsskifte.

8.9.2 Beregning av rest nedskrevet verdi

For driftsmidler i saldogruppe e–i vil rest nedskrevet verdi for hele driftsmidlet være lik saldoverdien. Ved oppdeling av bygning, f.eks. pga. seksjonering, skal nedskrevet verdi for hele bygget fordeles forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte seksjoner. Eventuell saldo i saldogruppe j (faste tekniske installasjoner i bygningen), jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og fjerde ledd, må også fordeles på samme måte.

For driftsmidler i saldogruppene a–d og j (samlesaldoer) vil rest nedskrevet verdi i visse tilfeller gi seg selv. For eksempel dersom

- den saldoen driftsmidlet står på er kr 0 eller negativ. Ingen driftsmidler på vedkommende saldo vil da ha rest nedskrevet verdi
- alle driftsmidlene på en saldo overdras, eller det overdras en ideell andel av alle driftsmidlene på saldoen. Rest nedskrevet verdi vil da vanligvis være saldoverdien eller den forholdsmessige andelen av denne
- saldoen var kr 0 eller negativ da driftsmidlet ble tilført saldo og det senere ikke er tilført andre driftsmidler på saldoen. Er saldoverdien positiv, vil driftsmidlets nedskrevne verdi være lik saldoverdien
- driftsmidlet er anskaffet i året. Rest nedskrevet verdi vil da være opprinnelig kostpris fradratt offentlige tilskudd som skal fradras, nedskrivinger med betinget skattefritak mv.

I andre tilfeller kan det være behov for å finne rest nedskrevet verdi på ett eller flere driftsmidler som inngår i en saldo (saldo a–d eller j) sammen med driftsmidler som fortsatt skal være på saldoen. Dersom skattyteren har ført et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel, skal den nedskrevne verdien som fremgår av dette regnskapet legges til grunn. Dersom slikt skatteregnskap ikke foreligger, kan rest nedskrevet verdi beregnes ved en oppstilling som viser hvilke av- og nedskrivninger som er foretatt på det enkelte driftsmidlet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Rest nedskrevet verdi kan likevel ikke settes høyere enn den verdien driftsmidlet er tilført saldo med inkl. påkostninger, men etter nedskrivning f.eks. med tilskudd.

Om særregler for deling av saldo ved overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper innenfor et konsern, og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

8.10 Innflytting ilutflytting fra egen boligdel i kombinert bygg

8.10.1 Innflytting

Flytter skattyteren i år etter anskaffelsesåret inn i egen boligdel i kombinert bygg, må saldoverdiene for både bygningen og for faste tekniske installasjoner justeres, såfremt boligdelen ikke er skilt ut som egen seksjon. Saldoene skal reduseres med den delen av nedskrevet verdi som faller på egen boligdel. Denne delen beregnes som en forholdsmessig del av bygningens/tekniske installasjoners nedskrevne verdi på uttakstidspunktet, regnet etter leieverdiene.

8.10.2 Utflytting

Flytter eieren ut av egen boligdel i avskrivbart bygg/seksjon, skal tidligere utskilt beløp, tillagt eventuelle påkostninger, tas inn på saldo i utflyttingsåret. Beløp som er utskilt i 2008 eller tidligere, må ved inntak på saldo splittes opp i en del som vedrører bygningen og en annen del som gjelder tekniske installasjoner før beløpene tillegges de respektive saldoene

Blir boligdelen leid ut til boligformål, kan eieren velge å la være å ta tidligere utskilt beløp inn på saldo så lenge han kan realisere boligdelen skattefritt, se for øvrig emnet «Bolig – realisasjon».

9 Avskrivning på positiv saldo

9.1 Generelt

De lovbestemte avskrivningssatsene i tabellen nedenfor angir bare øvre grense for avskrivning de enkelte år. Skattyteren kan hvert år for hver gruppe velge om han vil avskrive og hvor stor avskrivning han vil foreta innenfor maksimalsatsene. Unnlatt avskrivning et år kan ikke tas igjen ved avskrivning utover maksimalsatsene et senere år. Det kan foretas full avskrivning etter de fastsatte årssatsene for driftsmidler, uansett på hvilket tidspunkt i inntektsåret de er ervervet/levert.

De lovbestemte avskrivningssatsene gjelder selv om et driftsmiddel var brukt da det ble ervervet.

Saldoene i gruppene a–d og j skal fortsatt avskrives selv om de ikke inneholder driftsmidler (tom positiv saldo). Det kan ikke foretas avskrivning i saldogruppe e–i når eiendomsretten til hele driftsmidlet er opphørt ved inntektsårets utgang.

Om hvilke driftsmidler som inngår i de enkelte saldogruppene, se pkt. 6.

9.2 Satsene

9.2.1 Generelt

Avskrivningssatsene fremgår av sktl. § 14-43 og er som følger:

Saldogruppe		Avskrivningssats
a	(kontormaskiner)	30 %
b	(ervervet forretningsverdi)	20 %
c	saldo c 1 (varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede)	20 %
	saldo c 2 (vogntog, lastebiler og busser, jf. sktl. § 14-43 fjerde ledd)	22 %
d	(personbiler, maskiner, inventar mv.)	20 % (+ 10 % år 1)
e	(skip, rigger mv.)	14 %

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

f	(fly, helikopter)	12 %
g	(anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 %
h	(bygg og anlegg, hoteller mv.) Om satsene i parentes, se pkt. 9.2.4 og pkt. 9.2.5)	4 (10) (6) %
i	(forretningsbygg)	2 %
j	(fast teknisk installasjon i bygninger)	10 %

9.2.2 Spesielt om startavskrivning i ervervs-/påkostningsåret for driftsmiddel i saldogruppe d

Driftsmidler i saldogruppe d kan i ervervsåret startavskrives med inntil 10 prosent av kostpris i tillegg til ordinær saldoavskrivning, se sktl. § 14-43 femte ledd. Det samme gjelder for påkostninger på driftsmiddel i saldogruppe d. Startavskrivningen skal ikke redusere grunnlaget for ervervsårets ordinære saldoavskrivning for det nyervervede driftsmidlet/påkostningen. Maksimal avskrivning i ervervsåret blir etter dette 30 % av inngangsverdien/påkostningen.

Startavskrivning på 10 % kan kreves selv om saldoen på vedkommende gruppe er negativ. Dette gjelder også om kostprisen for det nye driftsmidlet ikke dekker opp den negative saldoen.

Startavskrivning kan foretas uavhengig av om driftsmidlet er ervervet som nytt eller brukt.

9.2.3 Spesielt om vogntog, lastebiler og busser på saldogruppe c

Vogntog, lastebiler og busser kan fra og med inntektsåret 2015 avskrives med inntil 22 %, jf. sktl. § 14-43 fjerde ledd. Øvrige driftsmidler som omfattes av saldogruppe c kan avskrives med inntil 20 %. Nærmere om dette, se pkt. 6.4.1.

9.2.4 Spesielt om bygg/anlegg med kort levetid/brukstid

Bygg (saldogruppe h) med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre fra oppføringen, kan avskrives med inntil 10 %. Det samme gjelder anlegg med en brukstid på 20 år eller mindre fra det er nytt.

9.2.5 Spesielt om husdyrbygg i jord- og skogbruk

Husdyrbygg i jord- og skogbruk kan saldoavskrives med en sats på inntil 6 %, jf. sktl. § 14-43 tredje ledd. Avgrensningen til bygg i jord- og skogbruk innebærer at bygninger til hester i ridesentre, for turisme, trav og galoppsport mv. faller utenfor. Det samme gjelder bygninger som brukes til kennel og kattepensjonat.

For at en bygning skal kunne avskrives med forhøyet sats for husdyrbygg i jord- og skogbruk, må minst 50 % av arealet brukes til dette formålet. I denne sammenhengen skal alle arealer som brukes som ledd i husdyrholdet telle med, herunder fôrlager. Frittstående bygninger uten husdyrrom faller imidlertid utenfor selv om de brukes som ledd i husdyrholdet, for eksempel til fôrlager. Dersom bruken av en bygning har endret seg i løpet av året, er det bruken ved utgangen av året som er avgjørende. Vanlig, kortvarig opphold mellom gammel og ny dyrebesetning regnes ikke som bruksendring. Avskrivningssatsen på 6 % gjelder bare for bygninger med brukstid på over 20 år fra oppføringen. Om bygninger med kortere levetid, se pkt. 9.2.4.

9.3 Fradragsføring av rest saldoverdi under kr 15 000

Er beregningsgrunnlaget for saldoavskrivningen ved årets utgang (før årets avskrivning) mindre enn kr 15 000 på den enkelte saldo, kan restverdien fradragsføres helt eller delvis etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-47 første ledd. Beløpsgrensen gjelder både i og utenfor virksomhet.

10 Inntektsføring av negativ saldo

10.1 Generelt

Er saldoen negativ ved utgangen av inntektsåret i saldogruppene a, c, d eller j etter alle bevegelser, skal det dette året inntektsføres minst en så stor prosentandel av den negative saldoen som tilsvarer maksimal avskrivningssats for vedkommende saldogruppe, jf. sktl. § 14-46. Det må også her skilles mellom saldoene på saldogruppe c (c 1 og c 2), slik at det må inntektsføres minst 22 % av negativt beløp på saldo c 2 (vogntog, lastebiler og busser) og minst 20 % av negativt beløp på saldo c 1 (varebiler, drosjer og kjøretøy for transport av funksjonshemmede).

Negativ saldo ved et årsskifte i saldogruppe b overføres til gevinst og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd annet punktum.

10.2 Inntektsføring av rest negativ saldo under kr 15 000

Er negativ saldo ved årsskiftet i en av saldogruppene a, c, d eller j mindre enn kr 15 000 etter alle bevegelser unntatt årets inntektsføring, skal restsaldoen inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 annet ledd. Beløpsgrensen gjelder særskilt for saldo c 1 og c 2. Videre gjelder beløpsgrensen både i og utenfor virksomhet.

10.3 Inntektsføring av negativ saldo ved opphør av skatteplikt til Norge

Om inntektsføring av negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j ved opphør av skatteplikt til Norge, se pkt. 14.3.

11 Når kan avskrivning foretas

Saldoavskrivning kan bare foretas ved utgangen av et inntektsår.

Ved overgang til eller fra avvikende regnskapsår skal det foretas særskilte avskrivninger for tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse. Det gis fradrag for avskrivninger i denne perioden med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder det er mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse, se sktl. § 14-1 femte ledd.

Det er ikke anledning til å foreta saldoavskrivning

- i realisasjonsåret (året for eiendomsrettens opphør) for driftsmidler i saldogruppene e-i
- i opphørsåret eller senere for driftsmidler i den opphørte virksomheten. Det kan likevel foretas avskrivning hvis virksomheten drives ut året, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Består saldoen av ikke-fradragsført tap på realisert driftsmiddel i saldogruppe a – d eller j, kan saldoavskrivninger fortsette for denne delen, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 3.1.3
- i dødsåret eller senere med virkning for avdødes inntekt.
- i konkursåret eller senere år med virkning for konkursdebitor, når det gjelder driftsmidler som trekkes inn i konkursboet, se emnet «Konkurs»
- i det året aksjeselskap likvideres eller et deltakerlignet selskap oppløses.

12 Arv og gaveoverføring

Om videreføring av inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

13 Oppløsning/likvidasjon av selskap mv.

Opphører et selskap som er eget skattesubjekt ved fullstendig likvidasjon o.l. eller oppløses et deltakerlignet selskap, skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt positiv gevinst- og tapskonto føres til inntekt i likvidasjons-/oppløsningsåret, jf. sktl § 14-48 annet ledd. Tilsvarende må positiv saldo i gruppe a–d og j hvor alle tilhørende driftsmidler er realisert før likvidasjonen/oppløsningen (tom positiv saldo) samt negativ gevinst- og tapskonto, føres til fradrag i likvidasjons-/oppløsningsåret.

14 Opphør av skatteplikt til Norge

14.1 Driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde

Om skattemessig behandling når driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde uten at driftsmidlet skifter eier, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

14.2 Tom positiv saldo i saldogruppene a, c, d, og j

Ved opphør av skatteplikt til Norge skal tom positiv saldo i saldogruppene a, c, d og j fradras i sin helhet i det året skatteplikten til Norge opphører. Om behandling av tapssaldo på gevinst- og tapskonto ved opphør av skatteplikt til Norge, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

14.3 Negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j

14.3.1 Generelt

Utgangspunktet er at negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j skal inntektsføres i sin helhet det året skatteplikten til Norge opphører, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd.

Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid negativ saldo i disse saldogruppene fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 14-48 femte ledd. Nærmere om reglene ved fusjon og fisjon over landegrensene, se henholdsvis emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

14.3.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Det er ikke noe krav om at personlig skattyter driver virksomhet.
- Selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må det være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Skattyter må stille sikkerhet dersom det ved utflyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Kravet til sikkerhet fastsettes av Skattedirektoratet, som med endelig virkning avgjør om det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde punktum. Foreligger det ikke lenger noen slik risiko, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyter treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd femte punktum.

14.3.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd sjette og syvende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet i et senere inntektsår ikke lenger er oppfylt
- personen/selskapet blir bosatt/hjemmehørende i et land utenfor EØS
- et selskap flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der
- selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om behandling av gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto ved opphør av skatteplikt til Norge, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

15 Formelle krav

15.1 Avskrivningsskjema

15.1.1 Generelt

Alle som eier driftsmidler som kan avskrives etter saldoreglene, skal sammen med selvangivelsen levere spesifikasjon av saldo på skjemaet «Avskrivning» (RF-1084) (heretter kalt avskrivningsskjema). Det samme gjelder alle som har negativ saldo i saldogruppene a, c, d eller j, eller tom positiv saldo i saldogruppene a–d eller j. Det må også leveres avskrivningsskjema for år hvor det ikke kreves avskrivning. Skjemaet skal leveres selv om virksomheten er opphørt dersom vilkårene ovenfor er oppfylt.

Det skal leveres eget avskrivningsskjema for hver av saldogruppene a–d og j. For driftsmidler i saldogruppene e–i skal det leveres eget avskrivningsskjema for hvert driftsmiddel. Avskrivningsskjema skal leveres selv om saldoverdien er null eller negativ.

15.1.2 Deltakerlignet selskap

Deltakerlignet selskap skal levere avskrivningsskjemaer som omfatter selskapets samlede saldoverdi for driftsmidlene sammen med selskapsoppgaven. Deltakerne skal ikke levere avskrivningsskjema for sine eierandeler.

15.1.3 Sameie

I sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, skal hver av sameierne levere avskrivningsskjema. Avskrivningsskjemaet skal bare omfatte sameiernes andel av driftsmidlet. Har alle sameierne samme saldoverdi og bruker samme avskrivning, kan det av praktiske hensyn leveres avskrivningsskjema som omfatter den totale saldoverdien i fellesskapet og samlet avskrivning på den enkelte saldo.

15.1.4 Ektefeller

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal levere hver sine avskrivningsskjemaer. I felles bedrift skal det leveres felles avskrivningsskjemaer for virksomheten. Hvis ektefellenes felles virksomhet er registrert og drives som et deltakerlignet selskap, gjelder reglene for slike selskap, se pkt. 15.1.2.

15.1.5 Flere atskilte virksomheter

Drives flere virksomheter, skal det opprettes egne saldoer for hver av virksomhetene.

15.1.6 Bruk av et driftsmiddel i flere virksomheter

Bruker eieren et driftsmiddel i flere heleide virksomheter, skal det likevel bare benyttes ett avskrivningsskjema for driftsmidlet. Hvis flere personlige foretak eller selskaper eier et driftsmiddel i sameie uten at driftsmidlet benyttes i felles virksomhet, skal hver av dem ta med sin sameieandel av driftsmidlet på saldo.

16 Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge)

16.1 Asfaltering

Førstegangs asfaltering av vei skal aktiveres, og kan tilføres saldo for avskrivning når veien er anlagt hovedsakelig i forbindelse med økonomisk aktivitet. Det samme kan gjelde ved asfaltering av parkeringsplasser, gårdsplasser mv. Inngangsverdien aktiveres på saldogruppe h. Senere asfaltering behandles normalt som vedlikehold.

16.2 Bensinstasjoner

Brukes bygning på bensinstasjon bare til salg av drivstoff, varer mv., anses den som alminnelig forretningsbygg og skal avskrives i saldogruppe i, se FIN 15. februar 1984 i Utv. 1984/201. Bygning som utelukkende brukes til verksted, smørehall og/eller vaskehall, avskrives i saldogruppe h. Kombinerte bygg må vurderes konkret. Skilting som er

festet til bygningene, og som forutsettes tatt ned ved flytting eller ved fornyelse av logoer, avskrives i saldogruppe d.

Det er i praksis lagt til grunn at drivstoffpumper med tilhørende betalingsterminaler skal avskrives i saldogruppe d. Drivstofftankene med rørframføring og fundamenter for drivstoffpumpene avskrives i saldogruppe h.

Flaggstenger, samt master for innfesting av skilter, priselektronikk, mv., avskrives i saldogruppe h. Selve skiltene med tilhørende elektronikk, avskrives i saldogruppe d.

Kasseapparater og betalingsterminaler (utenom betalingsterminaler fysisk tilknyttet selve drivstoffpumpene) samt systemplattform (hardware) tilknyttet disse driftsmidlene, avskrives i saldogruppe a som kontormaskiner og lignende.

16.3 Bil

16.3.1 Generelt

Om adgangen til å avskrive på personbil, stasjonsvogn, varebil, herunder varebil med åpent lasteplan, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

16.3.2 Demonstrasjonsbiler

Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste tilfellene vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Demonstrasjonsbilene anses derfor som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.

16.4 Biloppstillingsplass

I visse tilfeller pålegges huseiere å skaffe biloppstillingsplasser (parkeringsplasser). I noen tilfeller kan skattyteren fri seg fra denne plikten ved å betale et engangsbeløp til det offentlige. Slike beløp kan fradragsføres direkte, se FIN 8. mars 1985 i Utv. 1985/269 om fradrag for gebyr til tilfluktsrom. I uttalelsen legges til grunn at beløpet må likestilles med avgift på fast eiendom, jf. sktl. § 6-15.

16.5 Bygninger

16.5.1 Generelt

Hovedregelen er at bygninger som brukes i økonomisk aktivitet kan avskrives, med unntak for boligbygg. Ved vurderingen av hvilken saldogruppe som skal benyttes, er det avgjørende hvilke aktiviteter som foregår i bygget. Se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306) og pkt. 6.

Om egen boligdel i avskrivbart bygg, se pkt. 8.2.3. Grunnen under bygninger kan ikke avskrives, se likevel pkt. 16.15.

Om skille mellom bygning og grunn, se pkt. 16.15.

16.5.2 En eller flere bygninger

Frittstående bygninger anses som flere driftsmidler selv om de står på samme matrikkelnummer og eies av samme skattyter. Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én bygning, anses som ett driftsmiddel med mindre de er seksjonert. Hvorvidt et bygningskompleks i andre tilfeller anses som en eller flere bygninger må vurderes konkret. I utgangspunktet må det legges vekt på om bygningskomplekset etter en eksteriørmessig bedømmelse framstår som ett eller flere bygg, den interiørmessige/bruksmessige tilknytningen, og om bygget/bygningene er oppført samtidig.

Hver seksjon i en seksjonert bygning behandles som eget bygg.

16.5.3 Kombinerte bygg

Et kombinert bygg som ikke er seksjonert, kan avskrives dersom mer enn halvparten av leieverdien gjelder bruk som gir rett til avskrivning. Ved vurderingen av om bygget er avskrivbart, medregnes egen boligdel.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Når de enkelte delene av et avskrivbart bygg isolert sett kan henføres til forskjellige saldogrupper, eller deler av bygget ikke er avskrivbart (boligdel), bedømmes bygget under ett i forhold til spørsmålet om henføring til saldogruppe. Ved denne vurderingen skal egen boligdel holdes utenfor. Eventuell utleid boligdel regnes med under saldogruppe i. Kan f.eks. 50 % av den samlede utleieverdien av bygget henføres til gruppen forretningsbygg, skal hele bygningen (inkl. eventuell utleiebolig, men ekskl. egen boligdel) avskrives i denne gruppen (gruppe i).

16.5.4 Seksjonert bygg

Er bygget delt i eierseksjoner etter lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner, bedømmes hver seksjon for seg når det gjelder spørsmålet om seksjonene er avskrivbare og hvilken saldogruppe seksjonene skal gå inn på. Dette gjelder selv om seksjonene eies av samme skattyter. Kostpris for seksjonens andel av fellesareal i bygget, tas inn på samme saldo som kostpris for seksjonen.

Et bygg anses seksjonert når seksjoneringen er tinglyst. Ligningsmyndighetene er bundet av seksjoneringen, og av hva hver seksjon omfatter.

16.5.5 Administrasjonsbygg

Administrasjonsbygg betraktes som forretningsbygg. Slike bygninger som ligger innenfor et område hvor det foregår industriell produksjon, og som inngår som ledd i den samlede produksjonsvirksomheten, skal likevel avskrives på saldogruppe h for bygg og anlegg.

16.5.6 Boligbygg, generelt

Regelen om at boligbygg ikke kan avskrives gjelder i utgangspunktet for alle slags boligbygg, herunder pendlerboliger, fritidsboliger, leiegårder, våningshus, kårboliger og forpakterboliger på gårdsbruk. Når boligen ikke kan avskrives, kan heller ikke faste tekniske installasjoner i bygget avskrives.

16.5.7 Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter

Boliger og hytter som nyttes til korttidsutleie, med stadig skifte av leieboere, kan avskrives. Dette gjelder f.eks. hoteller, asyl- og flyktningemottak mv. Det samme gjelder utleiehytter og bedriftshytter med stadig skifte av brukere når denne bruken er av betydelig omfang. Om utleiehytter, se emnet «Jordbruk – allment». Om gjeterhytter i reindriftsnæringen, se emnet «Reindrift», pkt. 7.16.

16.5.8 Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger

Funksjonær- og arbeiderboliger kan avskrives når disse ved en samlet vurdering er så nær tilknyttet bedriftens virksomhet at de naturlig kan likestilles med egentlige driftsbygninger. Avskrivningsretten er her også betinget av at bygningen(-e) er utsatt for særlig verdiforringelse dersom eierens virksomhet legges ned. Er disse vilkårene ikke oppfylt, kan det ikke kreves fradrag for avskrivning på slike boliger. Se HRD i Utv. II/184 (Rt. 1923/96) (Sulitjelma – avskrivninger ble godtatt) og Utv. 1972/503 (Rt. 1972/874) (Viking–Askim – avskrivninger ble ikke godtatt). Funksjonær- og arbeiderboliger avskrives eventuelt i saldogruppe h (bygg og anlegg).

16.5.9 Boligbygg, røkterbolig mv.

Om avskrivning på røkterbolig mv., se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.5.

16.5.10 Boligbygg, skogskoie

Om avskrivning på skogskoie mv., se emnet «Skogbruk», pkt. 17.30.

16.5.11 Flyttbare bygg

Flyttbare bygg avskrives normalt i saldogruppe h. Dette gjelder for arbeidsbrakker, plasthaller mv.

16.5.12 Boligbygg, stabbur

Om avskrivning på stabbur, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.56.

16.6 Datautstyr

16.6.1 Generelt

Datamaskiner mv. (hardware) må normalt anses å ha en levetid på over tre år. Masseproduserte dataprogrammer behandles som fysisk driftsmiddel og følger reglene i sktl. kap. 14. Slike programmer anses som eget driftsmiddel og må normalt anses å ha en levetid på over tre år. Ved kjøp av datamaskin og masseproduserte programmer under ett kan kostnadene for programvaren aktiveres sammen med kostnadene til datamaskinen.

Spesiallaget dataprogram (software) behandles som immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Om når datamaskiner skal henføres til saldogruppe a eller d, se pkt. 6.2.

16.6.2 Kabler

Innkapslete eller veggfaste kabler mellom veggkontakter og selve veggkontaktene til bruk i datanettverk, må anses som fast teknisk installasjon i bygningen og avskrives i saldogruppe j.

16.7 Filmverk

Filmverk, dvs. originaleksemplar av filmverk samt de immaterielle rettighetene som er nødvendig for å utnytte filmverket, må anses som et immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

16.8 Fiskeoppdrett (akvakultur)

Om inndeling i saldogrupper for driftsmidler i fiskeoppdrett (akvakultur), se emnet «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)».

16.9 Flytebrygger

Flytebrygger avskrives normalt i saldogruppe h. Er flytebryggene tilvirket på en slik måte og med bruk av materialer som tilsier at de må antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre, kan de avskrives med inntil 10 %, jf. sktl. 14-43 (2).

16.10 Flytedokk

Flytedokk avskrives i saldogruppe e.

16.11 Garasje

Om garasje i tilknytning til boligeiendom, eller i avskrivbart bygg, se emnet «Bolig – garasje».

16.12 Gassdistribusjonsnett for naturgass

Distribusjonsnett for naturgass avskrives i saldogruppe h, se LRD 29. mars 2006 i Utv. 2006/581.

16.13 Gjødselkummer

Om avskrivning/fradragsføring av gjødselkummer, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.5.

16.14 Golfbane

Kostnader vedrørende grøfting og nedgraving av rør for vanning på golfbane aktiveres på saldogruppe h. Vannspredere aktiveres på saldogruppe d. Kostnader til vegetasjon og opparbeidelse av selve terrenget med vanndammer og gressmatte er ikke fradragsberettiget verken direkte eller gjennom avskrivning.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

16.15 Grunn/bygning

16.15.1 Grunn

Inngangsverdien (kostpris) for grunn kan ikke avskrives eller fradragsføres, men må aktiveres. Inngangsverdi for grunn hvor eiendomsretten er tidsbegrenset, f.eks. konsesjon med hjemfallsrett, kan likevel føres til fradrag fordelt over eierperioden.

16.15.2 Kjøp av bebygget eiendom

Ved kjøp av bebygget eiendom, skal kostprisen fordeles på bygning, faste tekniske installasjoner og grunn. Fordelingen foretas ved skjønn. Ved skjønnet skal grunnens andel av kjøpesummen, meglerprovisjon, dokumentavgift, tinglysningsgebyr og andre kostnader, settes inklusiv verdien av de rettigheter/påkostninger som skal tillegges grunnens kostpris ved opparbeiding, se nedenfor.

16.15.3 Oppføring av bygning

Ved oppføring/utvidelse av bygning skal kostnader som har direkte tilknytning til bygningen og faste tekniske installasjoner i denne, aktiveres på saldo for henholdsvis bygningen og på saldogruppe j. Kostnader til andre grunnarbeider som har varig verdi, må henføres til grunnens kostpris og aktiveres uten avskrivning.

Til bygget regnes etter dette kostnader på grunnen innenfor den del av grunnen som dekkes av bygningen, f.eks. kostnader til rydding, grunnboring, planering, bortsprengning av fjell, fylling av forsenkninger i terrenget, utgravning av kjeller, peling av grunnen, støping av grunnmur mv., oppføring av forstøtningsmur mot utrasing mv. og avløp for overvann. Kostnader til arkitekt, byggekonsulent o.l. skal normalt tilordnes bygget. Kostnader til for eksempel boring for fjellvarme til bygningen må imidlertid aktiveres på saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygninger). Kostnadene til arbeider f.eks. utført av hensyn til parkeringsplass, lagring/opplagsplass eller anlegg av vei, kai, båtslipp eller tørrdokk, kan ikke tilføres bygningen. Det må vurderes om anlegget eller deler av dette likevel kan avskrives, se f.eks. om asfalt pkt. 16.1.

16.15.4 Veianlegg mv.

Om kostnader til atkomstvei til bygningen, se pkt. 16.30. Kostnadene til anlegg av fortau kan ikke henføres til bygningen. Asfaltering av fortauet og varmeanlegg kan avskrives i saldogruppe h.

16.15.5 Infrastrukturkostnader

I forbindelse med større utbyggingsprosjekter er det ikke uvanlig at skattyter må påta seg forpliktelser til å utbedre/utbygge infrastruktur. Det kan dreie seg om tiltak både på skattyters eiendom og på andres, f.eks. offentlig eiendom. Ofte skal sluttproduktet tilfalle offentlig myndighet. Infrastrukturkostnader knyttet til tiltak som tar sikte på, og som etter sin art er egnet til varig å øke tomtens attraktivitet, skal aktiveres som en del av tomtekostnadene uten rett til avskrivning. Se HRD i Utv. 2015/589 (Rt.2015/242) (Bjørvika kontorbygg I AS) (Selskapet hadde kjøpt et forretningsbygg under oppføring og overtok i forbindelse med kjøpet plikten til å betale bidrag til infrastruktur. Høyesterett kom til at infrastrukturbidraget utgjorde en del av kjøpesummen for tomten.) Infrastrukturkostnadene skal aktiveres som en del av tomtekostnadene uavhengig av om fordelingen av kostnadene mellom grunneiendommene er basert på størrelsen av tomtene eller på bygningenes størrelse og utforming, se BFU 1/2009.

16.15.6 Grøntanlegg mv.

Kostnader til grunnarbeider ved anlegg av grøntanlegg/hage/park rundt bygningen aktiveres uten avskrivning. Kostnader til nedgravde rør mv. for vanning av slike uteanlegg, skal aktiveres for avskrivning på saldogruppe h.

16.16 Grøfter

Om avskrivning på/fradragsføring av grøfter, se emnene «Jordbruk – allment» og «Skogbruk».

16.17 Kaianlegg

Kaier/kaianlegg avskrives i saldogruppe h.

16.18 Kraftanlegg

Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak avskrives i saldogruppe g. Det samme gjelder når slike driftsmidler benyttes i annen virksomhet, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav g. Se for øvrig emnet «Kraftforetak».

16.19 Kunstgjenstander

Inngangsverdi for kunstgjenstander som ikke verdiforringes ved slit og/eller elde (malerier, skulpturer mv.) er ikke fradragsberettiget verken ved direkte fradragsføring eller ved avskrivning, se HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1429).

16.20 Plansiloer

Om avskrivning/fradragsføring av plansiloer, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.5.

16.21 Reservedeler

Reservedeler til driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer. Om reservedeler som er behandlet som varer, se emnet «Varebeholdning». Velger skattyteren å behandle reservedeler som et driftsmiddel, skal inngangsverdien for reservedeler som

- ikke er varig og/eller ikke betydelig, etter skattyters valg fradragsføres direkte eller aktiveres på driftsmidlets saldo, se Ot.prp. 19 (1983-84) side 17, eller
- er varig og betydelig, aktiveres på driftsmidlets saldo.

Inngår reservedelene i en beholdning, skal beholdningen vurderes under ett med hensyn til om den er varig og betydelig.

16.22 Returemballasje

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som det er forutsatt skal returneres og som det derfor betales pant for, f.eks. et bryggeris flasker og kasser. Returemballasje som destrueres ved panting etter én gangs bruk behandles som vare. Returemballasje som ikke destrueres ved panting/retur, men som forutsettes brukt flere ganger, kan etter skattyterens valg enten behandles som varelager eller som driftsmiddel. Behandles returemballasjen som driftsmiddel, skal

- utvidelse av beholdning av returemballasje anses som påkostning mens kostnader til erstatning av tapt returemballasje anses som vedlikehold, og
- utfakturert emballasje føres som depositumansvar, og tilbakekjøpt emballasje føres mot depositumkontoen. Størrelsen av kontoen for depositum må vurderes ved årets utgang. Emballasje som antas ikke å bli returnert, behandles som realisasjon av driftsmiddel.

16.23 Snøscooter

Om skattemessig behandling av snøscooter, se emnet «Reindrift», pkt. 7.27 og emnet «Skogbruk», pkt. 17.32.

16.24 Spilleautomater

Spilleautomater som f.eks. gevinstautomater og underholdningsautomater, jf. lov 24. februar 1995 om lotterier mv., avskrives i saldogruppe d.

16.25 Strømmålere for nettselskaper

Et nettselskaps beholdning av strømmålere installert hos sluttbrukerne skal skattemessig behandles som ett samlet driftsmiddel i saldogruppe d. En samlet utskifting av beholdningen må således aktiveres og avskrives selv om hver enkelt måler har en kostpris på under kr 15 000, se BFU 12/2012 (gjaldt utskifting av samtlige målere som følge av krav til ny funksjonalitet). Anskaffelse av nye målere som følge av økt antall

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

målepunkter må også aktiveres. Kostnader til reparasjon og utskifting av defekte målere kan imidlertid fradras direkte som vedlikehold. Nærmere om når beholdning av flere objekter skal ses sammen som ett driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 3.3.

16.26 Svømmebasseng

Innendørs svømmebasseng og basseng som er integrert i bygning, avskrives sammen med bygget. Tekniske installasjoner knyttet til et slikt basseng som f.eks. vannvarmer, renseanlegg og sirkulasjonspumpe avskrives i saldogruppe j.

Faste tekniske installasjoner som f.eks. vannvarmer, renseanlegg og sirkulasjonspumpe knyttet til utendørs svømmebasseng som ikke er del av en bygning, avskrives i saldogruppe h sammen med selve bassenget.

16.27 Tilfluktsrom

Innreder skattyter tilfluktsrom i bygget, skal ekstrakostnadene tilføres samme saldo som bygget. Det kan ikke foretas særskilt fradragsføring av ekstrakostnadene. Gebyr som blir pålagt byggherren mot at han fritas for plikten til å bygge privat tilfluktsrom kan fradragsføres direkte, se FIN 8. mars 1985 i Utv. 1985/269. I uttalelsen legges til grunn at beløpet må likestilles med avgift på fast eiendom, jf. sktl. § 6-15. Kostnader en bedrift har til erverv av rett til å bruke dertil innrettede lokaler som tilfluktsrom for sine ansatte, kan ikke fradragsføres/avskrives, jf. FIN 21. oktober 1988 i Utv. 1989/580.

16.28 Tilkoblingsavgift for vann og kloakk

Tilkoblingsavgift for vann og kloakk skal aktiveres uten avskrivning.

16.29 Vannforsyningsanlegg/vanningsanlegg

Om avskrivning på vannforsyningsanlegg eller vanningsanlegg, se emnet «Jordbruk – allment».

16.30 Veianlegg

Veianlegg kan i alminnelighet ikke avskrives. Det kan stille seg annerledes ved anlegg av veier i forbindelse med tidsbegrenset konsesjon med hjemfallsrett. Det samme gjelder provisoriske veier i forbindelse med anleggsarbeid mv. Om asfaltering av veier, se pkt. 16.1. Om fradragsføring av veier i skogbruk, se emnet «Skogbruk». Om veier som inngår i dyrkingsanlegg, se emnet «Jordbruk – allment».

16.31 Vindkraftverk

16.31.1 Generelt

Nedenstående allokering til saldogruppe gjelder for driftsmidler som saldoavskrives. Om lovendring som bare vil få betydning for driftsmidler ervervet fra og med 2015, og som ved redaksjonens avslutning ikke var trådt i kraft, se pkt. 3.2.

16.31.2 Vindmølle med gir, rotor, generator og styringsutstyr

Gir, rotor, generator og styringsutstyr mv. i vindmølle, avskrives i saldogruppe d.

16.31.3 Tårn, anlegg og bygninger

Tårn hvor driftsmidler i vindkraftanlegget er montert, skal avskrives på saldogruppe h, bygg- og anleggsgruppen. Tilsvarende gjelder øvrige anlegg og bygninger.

16.31.4 Transformator og ledninger for oppkobling til kraftnettet

Elektroteknisk utrustning i vindkraftverk avskrives i saldogruppe g.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Driftsmiddel – direkte fradragsføring

– *Sktl. § 6-1.*
– *Sktl. § 14-40 andre og tredje ledd.*

1 Hvilke driftsmidler kan fradragsføres direkte

1.1 Fysiske driftsmidler

1.1.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler kan fradragsføres i sin helhet i ervervsåret hvis driftsmidlet

– er anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet
– verdiforringes ved slit og/eller elde, (se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»), og
– er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs. har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller brukstid på under tre år

Se sktl. § 6-1 og § 14-40 annet ledd.

Forutsetningen er at alle vilkårene ovenfor er oppfylt. Således vil skattyteren ikke kunne kostnadsføre kostpris for driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit og/eller elde, selv om driftsmidlets kostpris er under kr 15 000.

Er et betydelig driftsmiddel ikke-varig, kan skattyteren i stedet for direkte fradragsføring velge å fordele kostprisen til fradrag over driftsmidlets antatte levetid (maksimalt tre år).

Er et ikke-betydelig driftsmiddel varig, kan skattyteren velge å aktivere kostprisen på saldo for avskrivning etter saldoreglene.

1.1.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes

Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses å verdiforringes ved slit og/eller elde, og derfor ikke kan direkte fradragsføres uansett kostpris, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

1.2 Forretningsverdi (goodwill)

Om hva som er forretningsverdi (goodwill), se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 eller brukstid under tre år kan fradragsføres direkte i ervervsåret.

1.3 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi

Inngangsverdi for tidsbegrensede rettigheter som ikke har varighet utover ervervsåret, skal fradragsføres direkte.

Inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn tidsbegrensede rettigheter og forretningsverdi kan fradragsføres i sin helhet i ervervsåret hvis driftsmidlet

– er anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet
– verdiforringes
– er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs. har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller brukstid på under tre år

Se sktl. § 14-40 annet ledd.

Forutsetningen for direkte fradragsføring er at alle vilkårene ovenfor er oppfylt. Således vil skattyteren ikke kunne fradragsføre kostpris for driftsmidler som ikke verdiforringes, selv om driftsmidlets kostpris er under kr 15 000.

2 Når er et driftsmiddel ikke varig (under tre år)

Vurderingen av om et driftsmiddel har en brukstid på under tre år skal baseres på om driftsmidlet ved ervervet ut fra en sannsynlighetsvurdering antas å ha en økonomisk

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

levetid på under tre år. Sannsynlighetsvurderingen må kunne baseres på erfaringstall og ev. statistisk materiale, sammenholdt med individuelle forhold for det aktuelle driftsmidlet og den bruk det utsettes for.

Hvis erfaring og statistisk materiale mv. tilsier at det er alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det aktuelle driftsmidlet vil ha en økonomisk levetid på under tre år, er varighetskravet ikke oppfylt. Dette gjelder selv om det kan påvises at et mindretall av den aktuelle typen driftsmidler vil ha en økonomisk levetid på tre år eller mer. Se HRD i Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg). (Kostnader til utvikling av nye produktvarianter av varemerker ("varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse") kunne kostnadsføres direkte, da de immaterielle driftsmidlene statistisk sett ville ha kortere varighet enn tre år. Det hadde ikke betydning at et mindretall av driftsmidlene statistisk sett ville ha en lengre levetid.).

Med mindre det er sannsynlig at den økonomiske levetiden er kortere, må det legges til grunn at et fysisk driftsmiddel antas å ha en økonomisk/fysisk brukstid på tre år eller mer når det er nytt ved ervervet. Hvorvidt skattyteren tar sikte på å selge driftsmidlet innen tre år er uten betydning. Ved erverv av brukt driftsmiddel er det gjenværende brukstid på ervervstidspunktet som er avgjørende.

I spesielle tilfeller kan driftsmidler være utsatt for særlig sterk slitasje, f.eks. på grunn av kontinuerlig drift, slik at brukstiden likevel må antas å bli under tre år. Det samme kan også gjelde i andre tilfeller, f.eks. spesialtilpassede driftsmidler til et prosjekt som varer kortere enn tre år.

3 Når er et driftsmiddel ikke betydelig (inngangsverdi under kr 15 000)

3.1 Generelt

Inngangsverdien må være under kr 15 000 for at driftsmidlet i sin helhet kan fradragsføres i ervervsåret i stedet for å aktiveres. Om hva som inngår i inngangsverdien, se emnet «Inngangsverdi».

Inngangsverdien regnes før eventuelle nedskrivninger, f.eks. med betinget avsatt gevinst eller visse offentlige tilskudd.

Kjøpes flere atskilte driftsmidler under ett, må beløpsgrensen vurderes i forhold til hvert driftsmiddel, se likevel nedenfor om større førstegangsanskaffelser.

3.2 Deltakerlignet selskap

Er driftsmidlet ervervet av deltakerlignet selskap, skal grensen vurderes i forhold til selskapets samlede inngangsverdi.

3.3 Sameie

Er driftsmidlet ervervet i sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, skal beløpsgrensen vurderes i forhold til hver sameiers andel av inngangsverdien.

3.4 Oppdeling av et driftsmiddel

Om hva som regnes som ett driftsmiddel og om oppdeling av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

3.5 Påkostning

Påkostning på et aktivert driftsmiddel må alltid aktiveres selv om påkostningen har en inngangsverdi under kr 15 000 eller har en varighet på under 3 år. Dette gjelder selv om det aktiverte driftsmidlet er skrevet ned til null, eller står på en saldo med negativt beløp.

Foretas det påkostning på et driftsmiddel som ved ervervet er fradragsført direkte, skal påkostningen bare aktiveres dersom driftsmidlet er varig og årets påkostning er kr 15 000 eller mer.

Om skillet vedlikehold/påkostning, se emnet «Vedlikehold», pkt. 5.

3.6 Reservedeler

Om tidfesting av fradrag for reservedeler til driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.21.

3.7 Større førstegangsanskaffelser

Førstegangsanskaffelser av større beholdning av likeartede driftsmidler, må i visse tilfeller regnes som ett betydelig driftsmiddel dersom samlet inngangsverdi er kr 15 000 eller høyere. Nærmere om dette, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 3.3.

4 Tidfesting

Om når direkte fradragsføring av driftsmidlets inngangsverdi tidfestes, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

5 Flere kommuner

Om i hvilken kommune inngangsverdien skal fradragsføres, se emnet «Skattestedet».

Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav f, § 6-10 første, annet og tredje ledd, § 14-30 til § 14-48 og § 14-50 til § 14-52.*
- *Rl. § 5-7, 6-2 A I og § 7-14 tredje ledd.*
- *Norsk RegnskapsStandard 19 Immaterielle eiendeler (desember 2012).*

1 Generelt

Begrepet «immaterielle driftsmidler» er vidtrekkende og omfatter en uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art som har en selvstendig økonomisk verdi. I tillegg til forretningsverdi (goodwill) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følger av åndsretten. Også ulike finansobjekter, herunder penger, fordringer og selskapsandeler omfattes i utgangspunktet av begrepet, men ettersom finansobjekter ikke er avskrivbare, omfattes ikke disse av begrepet i denne sammenheng. Det skilles mellom identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter (driftsmidler) og forretningsverdi (goodwill), jf. sktl. § 6-10 annet ledd.

Typiske identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter er for eksempel patenter, navnerettigheter, konsesjoner, produksjonslisenser, franchiseavtaler mv. Også pliktige klimakvoter. dvs. en rett til å slippe ut et bestemt antall tonn CO2, anses som identifiserbare immateriell eiendeler/rettigheter, se SKD 12. august 2013 i Utv. 2013/1600.

Forretningsverdi defineres negativt og kan ikke fastsettes før en har fastsatt verdien av alle materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler. Forretningsverdi er således den restverdien som eventuelt framkommer når en fra foretakets samlede verdi, trekker ut markedsverdien av alle identifiserbare eiendeler, herunder immaterielle eiendeler.

Skillet mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler har betydning for retten til avskrivning. Etter sktl. § 14-43 første ledd bokstav b, jf. § 14-40 første ledd bokstav b, kan ervervet forretningsverdi saldoavskrives med inntil 20 %.

Identifiserbare immaterielle driftsmidler kan være tidsbegrensede eller tidsubegrensede (evigvarende). Etter sktl. § 6-10 tredje ledd kan tidsubegrensede immaterielle driftsmidler som hovedregel ikke avskrives med mindre verdifallet anses åpenbart.

Er formuesobjektets levetid tidsbegrenset, kan avskrivning foretas med like store beløp hvert år over driftsmidlets levetid, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd, jf. § 14-50.

Om fiskeritillatelser (konsesjon, deltakeradgang, strukturkvoter mv.), se emnet «Fiske», pkt. 8.11 flg.

Om konsesjon i akvakultur, se emnet «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)», pkt. 9.1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi

2.1 Begrepet

2.1.1 Generelt

Skatteloven bruker begrepet «annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi», se sktl. § 6-10 tredje ledd. Det foreligger imidlertid ikke noen nærmere skattemessig definisjon av begrepet «immaterielt driftsmiddel». I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) på side 116-117 er det lagt til grunn at begrepet «immaterielle driftsmidler» skal ha vid rekkevidde og omfatte en meget uensartet gruppe formuesobjekter. Det nærmere innholdet av begrepet må fastsettes ut fra alminnelige prinsipper for lovtolkning.

Innholdet i tilgrensende begreper på andre rettsområder kan være tolkningsmomenter. I regnskapsretten brukes begrepet «immaterielle eiendeler», se bl.a. rl. § 6-2 første ledd A I. Begrepet er nærmere definert i «Norsk RegnskapsStandard 19» (desember 2012) om immaterielle eiendeler. Regnskapsstandarden vil være et viktig tolkningsmoment ved anvendelse av sktl. § 6-10 tredje ledd. Dersom det i samsvar med regnskapsstandarden foreligger en immateriell eiendel og denne benyttes i inntektsgivende aktivitet, kan det som utgangspunkt legges til grunn at det foreligger et «immaterielt driftsmiddel» i skattemessig forstand, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd.

Fra pkt. 2.1.1 i Regnskapsstandarden hitsettes

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

a) er identifiserbare og

b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.»

Standarden gjengir videre eksempler på «immaterielle eiendeler» som etter omstendighetene kan falle innenfor definisjonen av immaterielle eiendeler (ikke forretningsverdi). Nedenfor gjengis utdrag fra standarden

«Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor denne definisjonen er:

a) varemerker
b) forretningsnavn (trademarks)
c) utgiverrettigheter
d) edb programvare
e) lisenser
f) kopieringsretter (copy-rights)
g) patenter
h) franchise rettigheter
i) driftsrettigheter og konsesjoner
j) modeller, prototyper, resepter, formler etc.

Edb-programvare som utgjør en integrert del av fysisk driftsmiddel anses som en del av det fysiske driftsmidlet dersom dette utgjør den mest sentrale bestanddelen. Operativsystemer og styringssystemer er eksempler på slike. Øvrig edb-programvare behandles som immateriell eiendel.

Identifiserbar

Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkingen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.»

«En immateriell eiendel er utskillbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en immateriell verdi er utskillbar vil den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar.»

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kontroll

«Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll.»

2.1.2 Nærmere om kravet til identifiserbarhet

En immateriell eiendel kan være identifiserbar selv om den ikke kan omsettes særskilt. Konsesjoner anses for eksempel som identifiserbare eiendeler selv om de i prinsippet ikke kan overdras. Anleggs- og områdekonsesjon etter lov 29. juni 1990 nr. 50 om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. (energiloven) kan for eksempel ikke overdras verken separat eller ved salg av anleggene. Siden kjøper av anleggene i praksis får ny anleggs- og områdekonsesjon på samme vilkår som selger hadde, innebærer dette reelt sett at rettigheten er utskillbar og identifiserbar i relasjon til sktl. § 6-10 tredje ledd, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS), referert under pkt. 4.1.2. Også en franchiserettighet eller agenturrett kan være et identifiserbart immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10 tredje ledd.

2.1.3 Nærmere om kravet til kontrollerbarhet

For at det skal foreligge et immaterielt driftsmiddel må skattyter ha kontroll over inntektene fra driftsmidlet. Det er imidlertid ikke noe krav at det immaterielle driftsmidlet er rettsbeskyttet. Dersom det immaterielle driftsmidlet ikke er rettslig beskyttet, for eksempel en opparbeidet kundekrets, vil skattyter normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll i forhold til regnskapsrettens regler. Tilsvarende vil gjelde i forhold til hva som er et immaterielt driftsmiddel, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd, se HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scansales). Skattyter kan ha rettslig beskyttelse dersom vedkommende etter avtale har enerett til salg eller levering i et bestemt geografisk område. I slike tilfeller vil normalt også retten til provisjon for alle salg i området være vernet gjennom avtalen. Således kan for eksempel en agenturrettighet ha selvstendig verdi under skattyters kontroll på linje med andre rettigheter, som for eksempel en franchiserettighet eller krav på husleie. Tilsvarende kan en områdekonsesjon hvor skattyter er gitt enerett til å levere elektrisk energi til sluttbrukerne i et bestemt geografisk område anses å gi vedkommende tilstrekkelig kontroll over inntektsstrømmene fra kundene, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

2.2 Fradrag for kostpris

2.2.1 Generelt

Om direkte fradragsføring av inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring», pkt. 1.3.

Retten til avskrivninger er forskjellig for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler og tidsubegrensede immaterielle driftsmidler. Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan som utgangspunkt avskrives med like store beløp over driftsmidlets levetid, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd annet punktum jf. § 14-50. Tidsubegrensede immaterielle driftsmidler kan som hovedregel ikke avskrives, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum.

2.2.2 Skillet mellom tidsbegrensede og tidsubegrensede immaterielle driftsmidler

Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler omfatter i denne sammenhengen rettigheter ervervet og/eller hovedsakelig brukt som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, og som formelt sett har begrenset levetid. Rettigheter hvor bare den økonomiske levetiden er begrenset, anses ikke som tidsbegrensede i denne sammenheng. Grunnlaget for tidsbegrensningen kan være lov, forskrift, avtale mv. Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, må i alminnelighet betraktes som tidsubegrenset. Deltakeradgang til fiske som tildeles av Fiskeridirektoratet anses ikke som tidsbegrenset selv om det må fattes årlige vedtak for å sikre at vilkårene for deltakeradgang er oppfylt, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025) (Skotheimsvik)

Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan f.eks. være

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– tidsbegrenset leieavtale for fast eiendom
– fraktavtale for skip
– patentrettigheter
– tidsbegrensede lisensavtaler
– opphavsretter etter åndsverksloven
– fiskekvoter

Eksempel på tidsubegrensede immaterielle driftsmidler kan f.eks. være
– akvakulturtillatelser (oppdrettskonsesjoner)
– internettdomene

2.2.3 Avskrivning for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler

Inngangsverdien for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler avskrives ved at den fordeles likt til fradrag over den tiden rettigheten er i kraft, jf. sktl. § 14-50 første punktum. I ervervsåret beregnes fradraget forholdsmessig (12-deler) etter antall påbegynte måneder objektet har vært eid. Det kan tilsvarende foretas forholdsmessig avskrivning i det året eiendomsretten til det immaterielle driftsmidlet opphører. Høyere årlige avskrivninger gis bare hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere, jf. sktl. § 14-50 annet punktum. For at verdifallet åpenbart skal anses å skje hurtigere, må skattyter godtgjøre et markert avvik i verdifall, sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmidlets levetid, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

Har skattyter godtgjort at verdifallet åpenbart skjer hurtigere enn den formelle løpetiden for rettigheten, kan fordelingen av objektets kostpris foretas over denne kortere tiden.

En tidsbegrenset pliktig klimakvote kan i utgangspunktet avskrives over levetiden. I tillegg kan det foretas avskrivninger etter hvert som utslippene skjer, jf. sktl. § 14-50 tredje ledd. Skattyter pådrar seg på utslippstidspunktet plikt til å levere inn kvoter tilsvarende størrelsen på utslippet. Har skattyter kjøpt flere kvoter enn det som anvendes det enkelte år, kan det for «overskuddskvoten» dette året bare kreves lineær avskrivning etter sktl. § 14-50 første ledd første punktum. Se SKD 12. august 2013 i Utv. 2013/1600

2.2.4 Avskrivning for tidsubegrensede driftsmidler

Inngangsverdien for tidsubegrensede driftsmidler kan i utgangspunktet ikke avskrives. Skattyteren har likevel krav på avskrivning på slike driftsmidler dersom det immaterielle driftsmidlet har åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien, se sktl. § 6-10 tredje ledd.

Skattyteren må sannsynliggjøre at driftsmidlet har åpenbart verdifall. Spørsmål om hvorvidt det skal avskrives og avskrivningens størrelse vil normalt måtte vurderes for hvert år. Selv om et driftsmiddel ikke kunne avskrives i de første årene etter at det ble ervervet, kan mindre verdifall over flere år gi grunnlag for avskrivning når det akkumulerte verdifallet har blitt av en viss størrelse.

For en pliktig klimakvote som ikke er tidsbegrenset kan avskrivninger skje etter sktl. § 6-10 tredje ledd etterhvert som utslippene skjer og det oppstår plikt for skattyter til å levere inn klimakvotene, se SKD 12. august 2013 i Utv. 2013/1600.

Kan skattyter godtgjøre at det tidsubegrensede driftsmidlet har en begrenset økonomisk levetid, vil det kunne avskrives lineært over driftsmidlets levetid. Se FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833. Egenutviklede dataprogrammer, som for eksempel regnskapsprogrammer, nettlesere, spill osv. vil normalt ha en levetid på mer enn tre år. Økonomisk levetid vil imidlertid være begrenset. Se FIN av 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487. Dersom det skjer en verdiøkning, får dette virkning først ved en eventuell realisasjon.

Er det grunnlag for avskrivninger, gjennomføres de årlige avskrivningene ved at formuesobjektets kostpris fordeles over objektets antatte økonomiske levetid ved ervervet. Er formuesobjektet ervervet i løpet av inntektsåret, skal det årlige beløpet beregnes forholdsmessig (12-deler) etter antall påbegynte måneder objektet har vært eid i løpet av

året. Det kan tilsvarende foretas forholdsmessig avskrivning i år hvor eiendomsretten til formuesobjektet opphører hos den tidligere eier.

Unnlatt avskrivning et år kan ikke tas igjen med høyere avskrivning et senere år eller ved å forlenge perioden for avskrivninger, men kommer først til uttrykk ved en gevinst-/tapsberegning ved realisasjon.

2.3 Realisasjon

Om realisasjon av identifiserbare immaterielle driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

2.4 Formue

Generelt om formuesbeskatning av identifiserbare immaterielle driftsmidler, se emnet «Formue». Om formuesbeskatning av rettigheter i fast eiendom, se emnet «Rettigheter i fast eiendom». Om formuesbeskatning av konsesjon, deltakeradgang mv. i fiske, se emnet «Fiske».

3 Forretningsverdi (goodwill)

3.1 Fastsetting av forretningsverdi

Forretningsverdi er et immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel.

I en del tilfeller er det vanskelig å avgjøre om de ikke-fysiske verdiene som foreligger skyldes identifiserbare ikke fysiske formuesobjekter eller forretningsverdi. Ved overdragelse av virksomhet skal vederlaget først allokeres til samtlige materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler. Bare dersom det etter dette kan påvises en restverdi, skal det vurderes om det foreligger forretningsverdi, jf. sktl. § 6-10 annet ledd. Identifiserbare immaterielle eiendeler er ikke forretningsverdi, se HRD i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/772) (Paulsen). Det samme gjelder eventuell andel av kjøpesum som av andre grunner kan klassifiseres som noe annet enn forretningsverdi, f.eks. forskuddsbetalt lønn til tidligere eier (earn-out), se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.7.2. Forretningsverdien skal fastsettes som om selgeren tenkes borte, slik at den såkalte personavhengige forretningsverdien trekkes ut før den skatterettslige forretningsverdien fremkommer, se HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS).

Kjøper-spesifikke fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stordriftsfordeler mv. anses ikke som ervervet forretningsverdi. Den merprisen som kjøper betaler for et driftsmiddel på grunn av fordeler som han antar at han vil oppnå i egen virksomhet må normalt behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Se HRD i Utv. 2005/1279 (Rt. 2005/1461) (Firda Sjøfarmer AS). Tilordningen skal således skje til de driftsmidlene som skaper (økte) inntekter.

Konsesjon i form av enerett til distribusjon av kraft i et bestemt geografisk område skal anses som annet immaterielt driftsmiddel (ikke forretningsverdi), se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

Rett til basistilskudd etter fastlegeordningen anses derimot som forretningsverdi, se HRD 23. oktober 2014 i Utv. 2014/1837 (Rt. 2014/986) (Roa Medisinske Senter AS). Høyesterett la til grunn at den som overtar en fastlegepraksis ikke vil få tilstrekkelig kontroll over retten til basistilskudd, slik at rettigheten anses som forretningsverdi.

Momenter ved virksomheten mv. som kan tilsi at det foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være

- en etablert og rasjonell organisasjon
- særlig kvalifiserte og erfarne ansatte
- gode kontorrutiner
- et godt og profilert renommé
- en kundekrets som har god bransjetilhørighet, sammensetning, soliditet mv.
- at det er lite rom for nyetableringer innen bransjen, generelt eller i distriktet

Momenter ved virksomheten mv. som kan tilsi at det ikke foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være

- ny virksomhet
- det gode renommé er knyttet til eierens person

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– manglende/dårlig renommé
– en kundekrets som er ugunstig sammensatt
– manglende soliditet i kundekretsen
– rom for nyetableringer, generelt eller i distriktet

3.2 Formue

Verdien av forretningsverdi er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav f. Dette gjelder selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldogruppe b, jf. HRD i Utv. II/453 (Rt. 1931/191).

3.3 Avskrivning/fradragsføring

3.3.1 Egenutviklet forretningsverdi

Forretningsverdi som er opparbeidet av skattyter selv (egenutviklet) kan ikke avskrives. Dette gjelder uavhengig av når den er ervervet. Om behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 5.3.1.

3.3.2 Ervervet forretningsverdi

Kostprisen for forretningsverdi som erverves ved kjøp av virksomhet kan i utgangspunktet avskrives, jf. sktl. § 6-10 annet ledd bokstav a. Avskrivninger kan likevel ikke kreves for forretningsverdi som er ervervet

– før 1984, uavhengig av ervervsmåte
– i årene 1984 til 1991 uten vederlag, dvs. ved arv eller gave

Forretningsverdi ervervet ved arv eller gave i tidsrommet 1992 til og med 2013, kan bare avskrives dersom den inngikk i et arveavgiftsgrunnlag og dette medførte at mottakeren fikk fastsatt en inngangsverdi, jf. sktl. § 6-10 annet ledd bokstav b.

For forretningsverdi ervervet ved

– arv etter dødsfall som skjedde etter utgangen av 2013, eller
– gave/gavesalg ytet etter utgangen av 2013,

gjelder reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7. Skattemessig kontinuitet innebærer at arving/mottaker overtar skattemessig verdi hos arvelater/giver, og må forholde seg til de samme reglene for avskrivning som gjaldt for denne. En arving eller gavemottaker kan i disse tilfellene bare avskrive forretningsverdi som var avskrivbar hos den tidligere eieren. Hadde arvelater/giver balanseført en forretningsverdi som var ervervet før 1984, og således ikke var avskrivbar hos denne, vil det samme gjelde for arvingen/gavemottakeren.

Ved gavesalg skal den verdien som ev. overtas fra overdrageren opp- eller nedjusteres med skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av forretningsverdien, med mindre overdrageren velger å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 fjerde ledd.

Om reglene om kontinuitet ved arv, gave og gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

3.3.3 Fradragsføring når forretningsverdien er avskrivbar

Inngangsverdien for forretningsverdi som kan avskrives, skal

– tilføres saldogruppe b for avskrivning dersom inngangsverdien er kr 15 000 eller mer, eller
– fradragsføres i ervervsåret dersom inngangsverdien er under kr 15 000.

Om avskrivning/inntektsføring på saldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

3.4 Realisasjon

Gevinst/tap ved realisasjon av forretningsverdi er skattepliktig/fradragsberettiget. Dette gjelder uansett om forretningsverdien er ervervet eller opparbeidet selv. Realisasjon vil normalt skje ved salg, herunder gavesalg, eller når forretningsverdien er endelig tapt,

f.eks. ved at virksomheten opphører. Forutsetningen for tapsfradrag er at skattyter har en rest skattemessig inngangsverdi, som da vil utgjøre tapet.

Ved enhver realisasjon av forretningsverdi skal vederlaget nedskrives på saldogruppe b i den grad beløpet ikke er inntektsført. Dette gjelder også for ikke-avskrivbar forretningsverdi, herunder egenutviklet forretningsverdi, og selv om skattyter tidligere ikke har hatt noen avskrivbar forretningsverdi og derfor ikke har opprettet saldogruppe b, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Man slipper derfor å skille mellom hvilken del som er erervet og hvilken del som er egenutviklet. Har den realiserte forretningsverdien en inngangsverdi som ikke er gått inn på saldogruppe b, skal vederlaget reduseres med inngangsverdien før eventuelt overskytende beløp overføres til saldogruppe b og etablerer en negativ saldo. Om når dette er aktuelt, se pkt. 3.3.2.

Fører nedskrivingen med vederlaget til en negativ saldo, skal denne overføres gevinst- og tapskontoen, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd annet punktum. Er vederlaget nedskrevet på en saldo for avskrivbar forretningsverdi, og saldoen fortsatt er positiv etter nedskrivingen, kan det fortsatt avskrives på denne.

4 Verdsetting av immaterielle eiendeler

4.1 Overdragelse mellom uavhengige parter

4.1.1 Generelt

Ved overdragelser av foretak mv. mellom uavhengige parter må som utgangspunkt det totale vederlaget som avtales legges til grunn. Partene anses ikke uavhengige hvis de har en felles interesse i å fastsette det totale vederlaget høyere eller lavere enn den reelle omsetningsverdien. Det kan være tilfelle hvis den tidligere eieren skal arbeide for foretaket i tiden fremover, se HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS) som er referert i pkt. 4.2.

Ligningsmyndighetene kan prøve partenes fordeling av det totale vederlaget på de overdratte formuesobjektene, herunder immaterielle driftsmidler. Dersom det er noe igjen av vederlaget etter tilordning til materielle og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler, vil dette være forretningsverdi.

Dersom en pålitelig måling av anskaffelseskost for immaterielle verdier ikke kan oppnås regnskapsmessig, skal eiendelen ikke balanseføres som en separat immateriell eiendel. Dette er likevel ikke avgjørende skattemessig. Ved den skattemessige verdsettingen må det da benyttes et skjønn, jf. lignl. § 8-1 nr. 1. Norsk RegnskapsStandards prinsipper for fastleggelse av anskaffelseskost for en immateriell eiendel er ikke avgjørende for tilordning etter sktl. § 6-10 tredje ledd.

4.1.2 Eksempler på grensen mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler

Nedenfor gis en oversikt over dommer som gjelder grensen mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler:

- HRD i Utv. 2005/1279 (Rt. 2005/1461) (Firda Sjøfarmer AS). (Retten fant at det som var betalt for lokaliteter var en del av konsesjonsverdien i oppdrettskonsesjonen. Den merpris som kjøper betalte for et driftsmiddel på grunn av fordeler han antok å kunne oppnå i egen virksomhet, skulle behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Retten fant videre at verdien av oppdrettskonsesjonen var så høy at det ikke kunne sies å være betalt noe for å overta en igangværende virksomhet. Skattyteren fikk derfor ikke avskrevet noen del av kjøpesummen som forretningsverdi etter sktl. § 6-10 annet ledd, jf. § 14-41 første ledd bokstav b.)
- HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS). (Retten fant at av en kjøpesum på kr 1 564 millioner, hvor mervederlaget utover kostpris på anlegget utgjorde kr 441 millioner, skulle kr 325 millioner knyttes opp mot konsesjonen og anses som et immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10 tredje ledd. Konsesjonsvilkårene til kjøper var identiske med selgers tidligere konsesjon. Konsesjonen var en identifiserbar eiendel. Verdiene (kundegrunnlaget) var også kontrollerbar, i og med at konsesjonen var knyttet opp mot et bestemt geografisk område og ga enerett for selskapet til fysisk å levere elektrisk energi til samtlige sluttbrukere i området.)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– LRD 28. januar 2002 (Hålogaland) i Utv. 2002/471 (Ytterstad). (Retten kom til at en merpris på kr 20 millioner knyttet til kjøpers forventning om å overta ringnotkonsesjonene knyttet til fartøyet skulle avskrives etter reglene i sktl. § 6-10 tredje ledd. Det ble lagt vekt på at konsesjonen etter fast forvaltningspraksis ikke var tidsbegrenset. Anken ble nektet fremmet for Høyesterett av kjæremålsutvalget den 7. mai 2002 (HR-2002-482).)
– HRD 23. oktober 2014 i Utv. 2014/1837) (Rt. 2014/986) (Roa medisinske senter AS). (To legevirksomheter som var drevet som enkeltpersonforetak ble overdratt til et felles nystiftet aksjeselskap. Retten til basistilskuddet etter fastlegeordningen ble overtatt av aksjeselskapet, men det ble ikke overdratt fysiske driftsmidler. Den delen av vederlaget som oversteg «personlig goodwill» (forskudd på lønn) og som svarte til verdien av retten til basistilskuddet, ble i dette tilfellet ansett som forretningsverdi.)

4.2 Overdragelse hvor det er interessefellesskap

Interessefellesskap kan for eksempel foreligge ved omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap, ved overføring av virksomhet til et selskap hvor overdrageren eller dennes nærstående er (med-)eier. Interessefellesskap kan også foreligge hvor kjøper og selger fremstår som uavhengige, men hvor det er avtalt eller forutsatt at selgeren skal fortsette å arbeide hos kjøperen. Partene kan da ha et felles skattemessig motiv om å klassifisere vederlaget for den fremtidige arbeidsinnsatsen som kapitalgevinst og som avskrivbar forretningsverdi.

Ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap skal det totale vederlaget utgjøre markedsverdien, dvs. den verdi som en uavhengig kjøper ville ha betalt, uten at den tidligere eier fortsetter å arbeide i foretaket. Dette gjelder selv om det totale vederlaget må reduseres. Den skjønnsmessige fastsettingen av markedsverdien må baseres på en helhetsvurdering av de konkrete forhold, hvor en blant annet tar hensyn til eventuell bransjenorm på det aktuelle området, tekniske beregninger av verdien og sammenlignbare salg hvor det ikke foreligger interessefellesskap mellom partene mv.

Som eksempler på verdsetting av immaterielle eiendeler og forretningsverdi ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap, se:

– HRD i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/772) (Paulsen). (Verdien av goodwill ved overdragelse av revisorfirma fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap kunne fastsettes ved skjønn. Ligningsmyndighetenes skjønnsmessig fastsatte verdi ble imidlertid opphevet.)
– HRD i Utv. 2001/1 (Rt. 2000/1865) (Nygård Regnskapsservice DA). (Oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble ikke godkjent ved omdanning av regnskapsfirma fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap.)
– HRD i Utv. 2001/740 (Rt. 2001/640) (Alst). (Skattyterens prising av goodwill ved omdanning av kjeveortopedvirksomhet fra enkeltpersonforetak til heleid aksjeselskap, ble ikke godtatt.)
– HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scansales). (Vederlag fra selskapet til eneaksjonær for verdien av opparbeidet kundekrets ble ansett som forretningsverdi etter sktl. § 6-2 annet ledd.)
– LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Fjelleie). (Retten la til grunn at uttaksrettighetene til stein (Larvikkitt) hadde økonomiske verdier utover det vederlag som ble betalt til grunneierne, og således tilfredsstilte kravene som kjennetegnet et identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Retten fant at rettighetene skulle avskrives etter reglene i sktl. § 6-10 tredje ledd sammenholdt med sktl. § 14-50, ikke som forretningsverdi etter sktl. § 6-10 annet ledd. Anken ble nektet fremmet for Høyesterett av kjæremålsutvalget den 17. april 2007. (HR-2007-688-U))
– HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS). (Malerfirma drevet som enkeltpersonforetak ble solgt til aksjeselskapet Alvdal Bygg AS, som var en uavhengig kjøper. Selgeren hadde tatt ansettelse hos kjøper og forpliktet seg til å arbeide der frem til pensjonsalder. Retten fastholdt at deler av salgsvederlaget ble omklassifisert fra forretningsverdi (goodwill) til vederlag for fremtidig arbeidsinnsats, da deler

av den påståtte forretningsverdien var personavhengig og direkte knyttet til at selger tok arbeid hos kjøper.)
- LRD 19. september 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1343 (Helsfyr Hurtigtrykk AS). (Trykkerivirksomhet ble overført til nystiftet aksjeselskap med skattyteren og hans nærstående som aksjonærer. Ligningsmyndighetene hadde hjemmel for å anvende skjønn for å fastsette goodwillverdien, men skjønnet var beheftet med slike feil at vedtaket måtte oppheves som ugyldig.)
- LRD 23. juni 2004 (Frostating) i Utv. 2004/702 (Storstein & Holten Betong AS). (Skjønnsmessig fastsetting av goodwill ved overføring av murervirksomhet fra ANS til AS, der eierne var eneste ansatte, ble opprettholdt.)
- LRD 11. februar 2005 (Eidsivating) i Utv. 2005/410 (Gjøvik Malerservice AS). (Skjønnsmessig fastsetting av goodwill ved omdanning av ANS til AS ble opprettholdt.)

Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel

- *Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 første og annet ledd, § 6-2 første ledd, kap. 9, § 14-2 og § 14-44.*

1 Generelt

1.1 Skatteplikt

Gevinst ved hel eller delvis realisasjon av driftsmiddel er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 første ledd. Tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Om de spesielle reglene som gjelder for jord- og skogbrukseiendommer, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

1.2 Tidspunktet

Tidspunktet for realisasjon (innvinning) er tidspunktet for inngåelse av endelig og bindende avtale i de tilfellene eiendomsretten overføres til andre, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. I andre tilfeller anses tidspunktet for realisasjon å foreligge når eiendomsretten opphører, f.eks. ved tilintetgjørelse. Det samme gjelder når gjenstanden er forsvunnet som følge av tyveri o.l. Se for øvrig emnet «Realisasjonsbegrepet».

Realisasjonsåret som tidfestingstidspunkt i sktl. § 14-44 første ledd, er det året eiendomsretten opphører hos den tidligere eier, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). Om hvem som anses som eier og om tidspunktet for opphør av eiendomsrett, se emnet «Eierbegrepet».

2 Hvilke overdragelser dette emnet omfatter

Dette emnet omfatter bare realisasjon av driftsmiddel hvor realisasjonsåret (tidfesting) er senest det året den inntektsgivende aktiviteten/virksomheten opphører. Om hva som er realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Om behandling av vederlag for driftsmiddel hvor tidfestingen skjer i år etter at virksomheten er opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

Emnet omfatter ikke uttak av driftsmiddel, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Emnet omfatter heller ikke eventuell beskatning ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde» og inntektsoppgjør ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

3 Hvilke driftsmidler dette emnet omfatter

3.1 Generelt

Dette emnet omfatter i utgangspunktet realisasjon av ethvert driftsmiddel, enten inngangsverdien for driftsmidlet kan fradragsføres direkte, avskrives etter saldoreglene,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

avskrives etter andre regler eller om det er ikke-avskrivbart. Det omfatter realisasjon av fysiske og ikke-fysiske driftsmidler. Emnet omfatter likevel ikke realisasjon av blant annet:

- eierandel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel» (dette gjelder selv om selskapet eier driftsmidler)
- aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon»
- egen boligdel i avskrivbart bygg som eies av enkeltpersonforetak eller i bruttolignet sameie, se emnet «Bolig – realisasjon»
- kontrakt om erverv av driftsmidler
- skogsbilvei, se emnet «Skogbruk»
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se petroleumsskatteloven § 3 bokstav b.

3.2 Hva er et driftsmiddel

Nærmere om hvilke formuesobjekter som anses som driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 2.

3.3 Driftsmiddel utenom virksomhet

Reglene om realisasjon av driftsmiddel omfatter også driftsmidler som ikke er knyttet til virksomhet. Dette kan f.eks. gjelde yrkesbil for lønnstaker.

4 Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig

4.1 Generelt

Ved samlet realisasjon av flere driftsmidler som ikke er tatt inn på samme samlesaldo, må vederlaget fordeles og gevinst- eller tapsberegningen/nedskrivningen på saldo foretas separat for hvert driftsmiddel såfremt dette har betydning for skattleggingen. Om grensen mellom ett og flere driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

Om skattemessig behandling ved gavesalg av hele eller deler av virksomhet til arveberettiget, herunder om overdragers adgang til å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd i slike tilfeller, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.

I utgangspunktet skal et formuesobjekt ikke deles opp, men behandles under ett i samsvar med reglene for den hovedsakelige bruken. Om tilfeller der det likevel skal deles opp, se nedenfor.

Fordelingen av vederlag/erstatning skal i utgangspunktet foretas forholdsmessig på grunnlag av omsetningsverdien for de enkelte formuesobjektene. Fordeling av vederlaget på de enkelte delene av en bygning, foretas forholdsmessig etter utleieverdien.

Nærmere om fordeling av vederlag og inngangsverdier, se emnene «Inngangsverdi» og «Jord- og skogbruk – realisasjon».

4.2 Bebygget tomt/grunn

Ved samlet salg av avskrivbart bygg med tomt i virksomhet, kan gevinst/tap beregnes under ett før eventuell overføring til gevinst/tapskonto, jf. sktl. § 14-52.

Utenfor virksomhet må grunnen under en bygning behandles som et annet driftsmiddel enn bygget, fordi gevinst/tap ved realisasjon av grunnen ikke kan/skal tas inn på gevinst- og tapskonto. Fordeling av vederlag på bygning og grunn foretas på grunnlag av omsetningsverdier.

4.3 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Bruker eieren en del av et ikke-seksjonert avskrivbart bygg til egen bolig, skal denne delen holdes utenfor saldo, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd. Dette gjelder også om bygget er eid av et sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Ved realisasjon av hele eiendommen, skal egen boligdel følge reglene om salg av boligeiendom, se emnet «Bolig – realisasjon». Ingen del av tomten tilordnes egen

boligdel. Den øvrige delen av bygningen, herunder eventuelle utleieboliger, samt hele tomten, behandles etter reglene for driftsmidler.

4.4 Seksjonert bygg

Ved realisasjon under ett av to eller flere seksjoner i et seksjonert bygg, må det for hver seksjon vurderes om den er et driftsmiddel. Er seksjonen et driftsmiddel, vil seksjonens andel av tomten også være driftsmiddel. Når det er realisert flere seksjoner under ett i seksjonert bygg, skal vederlaget og inngangsverdien på tomten fordeles på seksjonene i samme forhold som sameiebrøkene fastsatt ved seksjoneringen. For at eventuell gevinst/tap vedrørende tomten kan/skal overføres til gevinst-/tapskonto, er det et vilkår at tomten er driftsmiddel i virksomhet. Dette må vurderes separat for hver seksjon.

5 Driftsmidler i saldogruppe a til d og j

Om realisasjon av forretningsverdi (saldogruppe b), se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe a, c (saldo c 1 og c 2), d og j kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret (det året eiendomsretten opphører), jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. Avskrivningene skal da fortsette som før.

I den utstrekning vederlag/erstatning ikke er inntektsført av skattyteren i realisasjonsåret, skal vederlaget/erstatningen skrives ned på den saldoen som det realiserte driftsmidlet sto på, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Dette gjelder selv om saldoen er negativ fra før. Det beregnes ikke gevinst eller tap på det enkelte driftsmiddel ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a, c, d og j.

Selv om skattyteren har et fremførbart underskudd, kan likevel hele vederlaget/erstatningen skrives ned på saldo. Ved realisasjon under ett av flere driftsmidler, kan skattyteren velge hvilke vederlag/erstatninger han vil inntektsføre og hvilke han vil skrive ned på saldo.

Om avskrivning på rest positiv saldo og om inntektsføring av negativ saldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

6 Driftsmidler i saldogruppe e til i

6.1 Generelt

6.1.1 Hel realisasjon

Ved realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e -i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum.

Den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført i realisasjonsåret, skal inngå i gevinst/tapsberegning mot driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 annet ledd.

Er hele brutto vederlag/erstatning inntektsført, skal hele saldoverdien behandles som et tap. Det samme gjelder om driftsmidlet blir realisert ved hel ødeleggelse uten at skattyter får erstatning.

Gevinst/tap skal overføres til gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-44 tredje ledd og emnet «Gevinst- og tapskonto». Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

6.1.2 Delvis realisasjon

Ved delvis realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e-i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd.

Er det en ideell andel av driftsmidlet som er realisert, skal den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført, inngå i en gevinst/tapsberegning mot en tilsvarende brøkdel av driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret.

Er det en fysisk avgrenset del av slikt driftsmiddel som er realisert, skal den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført inngå i en gevinst-/tapsberegning mot en forholdsmessig andel av saldoverdien, normalt regnet etter forholdet mellom

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

omsetningsverdi for det som realiseres og det som beholdes. I bygning regnes forholdet etter leieverdier.

Er brutto vederlag/erstatning ved delvis realisasjon inntektsført i sin helhet, skal den delen av saldoverdien som skulle inngått i en gevinst-/tapsberegning tas ut av saldoen og behandles som et tap.

Gevinst eller tap skal overføres gevinst- og tapskontoen, jf. sktl. § 14-45 tredje ledd, uavhengig av om bruken av driftsmidlet har vært i eller utenfor virksomhet.

6.2 Forretningseiendommer ervervet før 1. januar 1984

Ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av forretningseiendom (saldogruppe i) ervervet før 1. januar 1984 skal saldoverdien settes til differansen mellom nedskrevet verdi på avskrivningsskjemaet og nedre grense for avskrivninger (nullpunktet, dvs. de skattemessig godkjente avskrivninger skattyteren har fått på eiendommen før 1. januar 1984).

7 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene

7.1 Generelt

Det skal foretas gevinst- eller tapsberegning i realisasjonsåret for driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, men som enten

- er direkte fradragsført i ervervsåret
- avskrives etter andre regler enn saldoreglene, eller
- er ikke-avskrivbare.

Er driftsmidlet direkte fradragsført, vil inngangsverdien være null. Gevinsten vil da være lik vederlaget/erstatningen fradratt eventuelle salgskostnader.

7.2 Driftsmidler i virksomhet

Er driftsmidler som ikke kan saldoavskrives eid i virksomhet, kan skattyteren velge å inntektsføre gevinsten helt eller delvis i realisasjonsåret. Restgevinst eller tap overføres gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret, se sktl. § 14-52 og emnet «Gevinst- og tapskonto».

Reglene omfatter i utgangspunktet følgende driftsmidler i virksomhet

- driftsmidler som avskrives etter andre regler enn saldoreglene
- ikke-avskrivbare driftsmidler (utenom finansielle eiendeler), herunder forretningsverdi som ikke kan føres på saldogruppe b
- fysiske driftsmidler som ved ervervet hadde en antatt levetid på under tre år
- fysiske driftsmidler som ved ervervet hadde inngangsverdi på under kr 15 000, og som ikke ble tilført saldo.

Reglene om overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto gjelder ikke for gevinst eller tap på finansielle eiendeler, herunder fordringer, aksjer og andre verdipapirer. Gevinst eller tap på andel i deltakerlignet selskap kan ikke overføres gevinst- og tapskonto. Gevinst/tap på finansielle eiendeler føres til inntekt/fradrag i realisasjonsåret.

7.3 Driftsmidler utenfor virksomhet

Er driftsmidler som ikke saldoavskrives eid utenfor virksomhet, skal gevinsten føres til inntekt og tapet føres til fradrag i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-2. Det samme gjelder realisasjon av driftsmidler i virksomhet i år etter at virksomheten er opphørt. Om realisasjon av grunnareal, f.eks. festetomt, på jordbruks-/skogbrukseiendom, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 12.

Gevinst/tap på slike driftsmidler kan/skal ikke føres på gevinst-/tapskonto.

7.4 Særskilte driftsmidler i kraftverk

Om realisasjon av visse driftsmidler i kraftverk og av driftsmidler i kraftverk med hjemfallsrett, se emnet «Kraftforetak».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv.

8.1 Generelt

Inntektsføring av vederlag/erstatning eller overføring til gevinst- og tapskonto, kan bare kreves av og foretas hos den tidligere eieren(e) av det realiserte driftsmidlet.

8.2 Deltakerlignet selskap

I deltakerlignet selskap skal inntektsføring, nedskrivning på saldo eller gevinst/tapsberegning foretas hos selskapet, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Videre skal gevinst/tap eventuelt overføres til selskapets felles gevinst- og tapskonto.

8.3 Sameie

I sameie som er deltakerlignet etter bruttometoden, skal inntektsføring, nedskrivning på saldo eller gevinst/tapsberegning foretas hos hver deltaker. Beregnet gevinst/tap skal eventuelt overføres til deltakerens gevinst- eller tapskonto.

8.4 Dødsfall

Om driftsmiddel realisert i dødsåret, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

8.5 Konkurs

Om driftsmiddel realisert etter konkursåpning, se emnet «Konkurs».

8.6 Konsern

I konsern er det selskapet som eide driftsmidlet på realisasjonstidspunktet som må inntektsføre, nedskrive på saldo, beregne gevinst/tap, eventuelt overføre til gevinst- og tapskonto. Om overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper i konsern uten beskatning, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

8.7 Overføring til aksjeselskap

Om overføring fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

8.8 Overgang til deltakerlignet selskap

Ved opptak av kompanjong/medeier i enkeltpersonforetak, skal inntektsføring av vederlag/erstatning eller direkte beskatning av gevinst/overføring til gevinst- og tapskonto foretas av den tidligere eneeieren. Senere overdragelser behandles i det oppståtte selskapet, se ovenfor. Se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

9 Betinget skattefritak

Nytt for 2016

Sktl. § 14-73, se siste strekpunkt nedenfor, er med virkning fra og med inntektsåret 2016 endret til å omfatte ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom som følge av både ekspropriasjon, brann og annen ulykke. Nærmere om dette, se emnet «Betinget skattefritak».

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon av driftsmiddel utenom driftsmidler i saldogruppe a-d, jf. sktl. § 14-70
- makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, jf. sktl. § 14-71
- innløsning av festet tomt, jf. sktl. § 14-72
- ekspropriasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom, jf. sktl. § 14-73,

se emnet «Betinget skattefritak».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10 Overgangsregler

Om overgangsregler per 1. januar 1992 for kostprisregulering utenfor virksomhet, for arvede eiendeler og for visse faste eiendommer, se emnet «Inngangsverdi».

Eierbegrepet

1 Generelt

I dette emnet behandles spørsmålet om hvem som skal anses som eier av et formuesobjekt ved skattleggingen. Slike formuesobjekter kan f.eks. være fast eiendom, løsøre, aksjer, andeler i deltakerlignede selskaper, rettigheter i fast eiendom eller patentrettigheter.

Eierposisjonen har bl.a. betydning for hvem som har plikt til å svare formuesskatt av formuesobjektets verdi, plikt til å svare inntektsskatt av avkastningen, krav på fradrag for vedlikehold av objektet, rett til avskrivning, samt rett til skjerming for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper. Eierposisjonen har også betydning for realisasjonsbegrepet, som forutsetter at skattyter er eier av formuesobjektet og at eiendomsretten skal opphøre hos vedkommende. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang vil normalt ha betydning for tidfestingen, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Det må skilles mellom selve eierposisjonen til en fysisk gjenstand og enkeltstående rettigheter som andre har i gjenstanden, f.eks. rett til å disponere en bolig i utleieforhold, veirett eller fiskerett. Rettighetshaverne vil imidlertid være eiere av rettigheten som sådan.

Normalt er det uproblematisk å avgjøre hvem som er eier av et formuesobjekt, en rettighet mv.

2 Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet

I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrepet til grunn. Dette utgangspunktet gjelder også i forholdet mellom ektefeller og mellom foreldre og barn.

I privatretten deles eiendomsretten til et formuesobjekt opp i en rekke typer råderetter, bl.a. rett til å

- selge, gi bort og pantsette (juridisk råderett)
- bo i en bygning, hugge ved i skog og bruke en bil til privatkjøring (faktisk råderett)
- oppebære avkastning, f.eks. leieinntekter av en bygning og utbytte på aksjer
- utøve andre rettigheter som f.eks. stemmerett for aksjer og enerett til patenter

Eiendomsretten er i utgangspunktet ikke tidsbegrenset, men kan være det, f.eks. for kraftanlegg med hjemfallsrett til staten.

Om et tilfelle hvor eiendomsretten til en trust formelt lå hos forvaltere, mens andre var begunstiget, se HRD i Utv. 2002/948 (Rt. 2002/747) (Ptarmigan Trust).

3 Flere har råderett over det samme formuesobjektet

3.1 Generelt

Har to eller flere skattesubjekter råderett over samme formuesobjekt, må det tas standpunkt til hvem som er eiere og hvem som bare har rettigheter i objektet. Avgjørende for eierposisjonen er hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene. At en person står som tinglyst innehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende ved vurdering av om han er eier, men vil etter omstendighetene være et moment, se f.eks. LRD 9. mars 1967 (Frostating) i Utv. 1967/136. De personer som ikke anses som eiere, skal da anses som rettighetshavere i eiendommen.

3.2 Flere skattesubjekter med forskjellige typer råderett (funksjonell deling)

Har to eller flere skattesubjekter samtidig og på mer permanent basis ulike typer råderett over et formuesobjekt (funksjonell deling), vil som hovedregel bare en av dem være

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

eier. Det kan i slike tilfeller være problematisk å avgjøre hvem som er eier og hvem som er rettighetshaver. På en skogbrukseiendom kan flere personer på permanent basis ha delt råderettene slik at f.eks. én person har rett til å hugge skogen, en annen har beiteretten og en tredje jaktretten, uten at noen av dem har krav på betaling for dette fra de andre. På en boligeiendom kan f.eks. én person ha den faktiske råderetten, dvs. rett til å bo vederlagsfritt i hele huset så lenge han lever, mens en annen har den juridiske råderetten til eiendommen. Slik funksjonell deling av råderett kan gjelde geografiske deler av formuesobjektet eller oppdeling av samme type råderett. En jaktrett kan for eksempel være delt i rett til jakt på elg og rett til jakt på fugl, og en borett kan omfatte bare en del av bygningen.

Om hvem som er eier må i slike tilfeller avgjøres etter en konkret vurdering. Aktuelle momenter ved vurderingen kan f.eks. være

- hvem som faktisk bruker gjenstanden (faktisk råderett)
- foreliggende avtaler
- forlik
- utskiftningsforretninger, jordskifteavgjørelser, skylddelingsforretninger, kart- og delingsforretninger
- jordfortegnelser, spesielt de offisielle matrikler, f.eks. hvem som har grunnbokshjemmel (tinglyst innehaver på en fast eiendom/rettighet).

Hvis det er tatt forbehold i forbindelse med en overdragelse, kan de eierbeføyelser som er holdt tilbake være så vesentlige at en ikke anser eiendomsretten for å være overført, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779) (Skjøte ble utstedt og tinglyst 22. desember 1986, men den reelle overtagelse skulle først skje etter årsskiftet av praktiske grunner. Det ble lagt til grunn at gevinsten skulle periodiseres til 1987). Tilsvarende kan de eierbeføyelser som er overført være så vesentlige at en anser eiendomsretten for å være overført selv om det formelt sett ikke har skjedd en overdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) (Når intet annet var tilbake på skattyterens hånd enn den verdiløse formelle eiendomsrett, måtte ekspropriasjonen av bruksrett likestilles med avhendelse) og LRD 11. juni 1998 (Gulating) i Utv. 1998/922. Om eierforhold ved utleie av kraftverk, se HRD i Utv. 2005/473 (Rt. 2005/394) (Gloppen) og HRD i Utv. 2009/667 (Rt. 2009/441) (Nordkraft AS).

3.3 Flere skattesubjekter med likeartede råderetter (parallell deling)

Rettighetshavere som er likestilt ved at alle kan utøve samtlige typer råderetter over hele formuesobjektet (med unntak for de begrensninger som de andre sameieres rett tilsier), oppfattes alle som eiere (sameiere) til en ideell andel av formuesobjektet (parallell deling). To som eier en traktor i sameie kan etter innbyrdes avtale f.eks. bruke den annenhver dag, eller de må opptre i fellesskap, f.eks. ved salg. Det er ikke nødvendig at de har like andeler i sameieobjektet. Eierne av traktoren kan f.eks. være enige om at den ene kan bruke traktoren dobbelt så mye som den andre, og at han har krav på dobbelt så mye av salgssummen. Eiendomsretten er da delt med 2/3 på den ene og 1/3 på den andre.

3.4 Spesielt om seksjonert bygg

I bygg seksjonert etter lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner er skattyter privatrettslig eier (sameier) av en ideell andel av bygningen, fellesarealene og grunnen, og har eksklusiv bruksrett til en seksjon.

Skattemessig behandles sameierne som eier av hver sin seksjon.

4 Særlig om tomtefeste

Stiftelse av stetsevarig tomtefeste mot engangsvederlag anses som en eiendomsoverdragelse, jf. sktl. § 9-2 annet ledd. Tilsvarende gjelder hvor en løpende festeavgift i et stetsevarig festeforhold avløses av et engangsbeløp.

Som utgangspunkt anses en tomtefesteavtale som stetsevarig hvis den har en varighet i mer enn 99 år. Avtale om feste av tomt for bolig eller fritidshus, vil alltid være stetsevarig, jf. tomtefesteloven § 33. Dette gjelder alle festekontrakter for bolig og fritidshus, også de som er inngått før den nye tomtefesteloven trådte i kraft.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om formuesmessig behandling av bortfester og fester, se emnet «Rettigheter i fast eiendom», pkt. 2.2.

5 Omtvistet rettighet og krav

Er eiendomsretten omtvistet, skal det mest sannsynlige eierforholdet legges til grunn. I mangel av andre klare holdepunkter, kan ligningsmyndighetene behandle den som utøver den faktiske rådigheten over eiendommen som eier. Det samme gjelder den som er i besittelse av et formuesobjekt, f.eks. en løsøregjenstand.

6 Særlig om aksjer

Om hvem som skal behandles skattemessig som eier av aksjer, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 2.

7 Særlig om deltakerlignet selskap

Skatterettslig behandles deltakerlignet selskap som om det er eier av eiendelene i selskapet, mens deltakerne behandles som eiere av en nettoandel i selskapet. Se for øvrig emnene om deltakerlignet selskap.

8 Særlig om avskrivbare driftsmidler

Om tidspunktet for erverv av driftsmidler i forhold til reglene om avskrivning, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

9 Tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt

9.1 Frivillig eiendomsoverføring, herunder salg, bytte og gaveoverføring

9.1.1 Generelt

Ved overføring av eiendomsrett ved salg eller bytte, følger tidspunktet for eiendomsrettens overgang av fortolkning av bestemmelsene i avtalen, med mindre partene i praksis har fraveket avtalens bestemmelser.

I utgangspunktet går de enkelte råderettene over fra selger til kjøper på følgende tidspunkter

- den juridiske råderetten; på tidspunktet for inngåelse av avtalen med mindre annet er avtalt
- den faktiske råderetten; på avtalens tidspunkt for levering/kjøpers tiltredelse av formuesobjektet
- rett til objektets avkastning; på samme tidspunkt som den faktiske råderett, eventuelt et annet avtalt tidspunkt
- utøvelse av andre rettigheter; på det tidspunktet avtalen bestemmer eller forutsetter.

Overgang av de enkelte råderettene fra selger til kjøper kan således skje på ulike tidspunkter. Ved vurderingen av eierspørsmålet må det foretas en helhetsvurdering. Hvorvidt de ulike råderettene har gått over til erverver kan ha ulik vekt, avhengig av hva slags type objekt det gjelder, jf. nedenfor.

Om hva som er faktisk og juridisk råderett, se pkt. 2.

9.1.2 Spesielt om salg av fast eiendom

Overtar kjøper den faktiske råderetten til en fast eiendom på permanent basis på avtaletidspunktet, kan kjøperen i utgangspunktet anses som eier fra avtaletidspunktet. Ved salg mv. av fast eiendom vil imidlertid overgangen av den faktiske rådigheten over eiendommen i normaltilfellene komme til uttrykk ved at kjøperen tiltrer/overtar eiendommen. Kjøperen vil normalt samtidig overta risikoen for eiendommen. Dette tidspunktet vil da markere eiendomsrettens overgang.

Skjer det ingen endring av bruken i forbindelse med salg, for eksempel fordi eiendommen leies bort til tredjeperson både før og etter, vil det som utgangspunkt ha stor betydning hva kjøpekontrakten bestemmer om eiendomsrettens overgang, se for eksempel HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). De reelle forholdene, herunder når retten til avkastningen av eiendommen går over til kjøper og fra hvilket tidspunkt kjøper overtar partsforholdet i leiekontraktene vil imidlertid være avgjørende.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Særlig ved overdragelser mellom nærstående, vil de ulike råderettene ofte gå over på forskjellige tidspunkter. Ytre iakttakbare forhold som for eksempel utstedelse av skjøte, tinglysning mv. vil ikke alltid samsvare med den faktiske og den juridiske rådigheten. Den faktiske og den juridiske rådigheten kan også være delt mellom selger og kjøper. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang må i slike tilfeller fastsettes etter en konkret helhetsvurdering der en rekke momenter kommer i betraktning. Selv om selgeren beholder bruksretten for eiendommen, vil eiendomsretten etter omstendighetene kunne anses overført, se f.eks. URD 22. desember 2000 (Gauldal herredsrett) i Utv. 2001/505.

Om et tilfelle der neddemming av et areal ble ansett som overdragelse av eiendomsrett, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

Det er ikke gitt at det verdsettingstidspunktet som tidligere ble benyttet for arveavgiftsmessige formål, er sammenfallende med det privatrettslige tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se for eksempel URD 22. desember 2000 (Gauldal herredsrett) i Utv. 2001/505.

Eksemplene nedenfor gjelder bare for de faktiske forhold slik de er beskrevet. Er ett eller flere forhold annerledes må det vurderes konkret om eiendomsretten er gått over.

Eksempel 1

Skattyter som eier egen enebolig, har inngått en bindende og fullstendig avtale om salg av boligen den 15. desember år 1. Kjøper skal etter avtalen tiltre boligen 25. februar år 2 og overtar og betaler den da. Eventuell gevinst er innvunnet på avtaletidspunktet den 15. desember år 1. Realisasjon som fristavbryting skjer på samme tidspunkt, dvs. at det er på dette tidspunkt vilkårene om botid og eiertid må vurderes. Eiendomsretten vil imidlertid først gå over til kjøper i år 2. En eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap tidfestes i år 2. Det vil også være fra og med år 2 at kjøperen skal ta eiendommen med som formue i sin selvangivelse.

Eksempel 2

Foreldrene har inngått en bindende og fullstendig avtale med sine barn den 15. desember. Etter avtalen skal barna overta en enebolig fra foreldrene den 20. desember. Foreldrene beholder rett til å bo vederlagsfritt i hele eiendommen så lenge de lever og de skal betale alle utgifter på eiendommen.

Foreligger det ingen andre momenter som taler i mot, vil eiendomsretten anses overført den 20. desember. Foreldrene må fra dette tidspunktet behandles etter reglene om bruk av andres bolig, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

Er det imidlertid avtalt eller forutsatt at barna ikke skal utøve noen rettigheter, f.eks. å kunne selge eller pantsette eiendommen før foreldrene dør, vil eiendomsretten først måtte anses overført på et senere tidspunkt.

9.1.3 Spesielt om salg av aksjer

Ved salg av aksjer kan forskjellige rettigheter til aksjene gå over fra selger til kjøper på ulike tidspunkt. Avgjørende vil være når de vesentligste eierbeføyelsene har gått over på kjøper. Hvem som har den juridiske retten til å selge og pantsette aksjene og retten til å motta utbytte på aksjene, er momenter ved denne vurderingen. Videre kan f.eks. stemmeretten ha betydning. Normalt kan en legge til grunn at erververen har blitt eier senest fra det tidspunkt han har blitt registrert som eier i følge aksjeeierboken, jf. asl./asal. kap. 4 del II. Gjelder det aksjer som er registrert i verdipapirregister (VPS), kan en normalt legge til grunn at eierskiftet skjer på den registrerte handelsdatoen.

9.1.4 Spesielt om salg av løsøre

Tidspunktet for eiendomsrettens overgang ved salg av løsøre vil som hovedregel være tidspunktet for levering, jf. lov 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp (kjøpsl.) § 13.

Foreligger det ikke noen avtale om levering, er utgangspunktet at kjøper må hente gjenstanden hos selger. Levering er gjennomført når gjenstanden er overtatt av kjøper, se kjøpsl. § 6.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Foreligger det avtale om levering, vil det være avtalen som regulerer leveringstidspunktet. Slike avtaler kan f.eks. gå ut på at

- selger skal bringe gjenstanden til kjøper. Leveringen er gjennomført når kjøper mottar gjenstanden, se kjøpsl. § 7 første ledd
- selger skal sende gjenstanden til kjøper. Leveringen er gjennomført når selger overgir gjenstanden til fraktfører, se kjøpsl. § 7 annet ledd
- gjenstanden er solgt «fritt levert» med angivelse av et bestemt sted. Leveringen er ikke gjennomført før gjenstanden er kommet fram til bestemmelsesstedet, se kjøpsl. § 7 tredje ledd.

Det gjelder særlige regler for forbrukerkjøp, se lov 21. juni 2002 nr. 34 om forbrukerkjøp.

9.2 Oppføring av bygg eller anlegg for byggherrens regning

Ved avtaler mellom en entreprenør og en kjøper om oppføring av ny bolig, går eiendomsretten i utgangspunktet over når boligen og tomten overtas av kjøper, jf. lov 13. juni 1997 nr. 43 om avtalar med forbrukar om oppføring av ny bustad m.m. (bustadoppføringslova) § 14.

Føres bygget opp på en tomt tilhørende byggherren, anses eiendomsretten normalt å gå over etter hvert som materialene innføyes i bygget.

9.3 Ekspropriasjon

Ved ekspropriasjon er utgangspunktet at eiendomsretten går over når rettskraftig skjønn foreligger, forutsatt at ekspropriasjonen blir gjennomført.

Ved avtale mellom partene kan det avtales et tidligere tiltredelsestidspunkt. I spesielle tilfeller kan også det forvaltningsorganet som treffer ekspropriasjonsvedtaket gi samtykke til at ekspropriasjonsinngrepet blir satt i verk før rettskraftig skjønn foreligger, se lov 23. oktober 1959 nr. 3 om oreigning av fast eigedom § 25. Eiendomsretten vil i slike tilfeller gå over på tiltredelsestidspunktet.

9.4 Odelsløsning

Overtas en eiendom i medhold av odelsrett, vil tidspunktet for eiendomsrettens overgang som hovedregel være når den som hevder odelsretten har fått skjøte, jf. lov 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten § 73.

9.5 Gjeldsforhandling, gjeldsordning og akkordlgjeldsettergivelse

Ved offentlig gjeldsforhandling opphører eiendomsretten for den del av fordringen som faller bort

- ved tvangsakkord: på tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (kkl.) § 52 og § 25.

Ved gjeldsordning for privatpersoner, opphører eiendomsretten for den del av fordringen som faller bort

- ved tvungen gjeldsordning: på tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt

jf. lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gol.) § 4-12 og § 5-4.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses eiendomsretten å ha gått over når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. avtaleloven kap. 1. Dette kan f.eks. være når rettslig bindende viljeserklæring om gjeldsettergivelsen er kommet frem til skyldneren. I tilfeller hvor domstol medvirker, er tidspunktet når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen vil ikke dette påvirke tidspunktet så lenge disse ikke er brutt ved utgangen av inntektsåret, eller et brudd ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Om hvem som skal anses å være eier i forbindelse med gjeldsforhandling, se emnet «Gjeldsforhandling».

9.6 Oppløsning av aksjeselskap

Ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap, opphører eiendomsretten til aksjene når oppgjøret for utbetalingen til aksjonærene godkjennes av generalforsamling eller av tingretten (skifteretten), jf. asl./asal. kap. 16. Et aksjeselskap kan ikke anses å være oppløst bare fordi det slutter å drive virksomhet, så lenge pliktene etter aksjeloven (regnskap, revisjon, meldinger til Foretaksregisteret mv.) opprettholdes. Se for øvrig LRD 3. november 1999 (Gulating) i Utv. 2000/40.

9.7 Tyverilunderslag mv.

Er en gjenstand fratatt eieren ved tyveri, underslag eller annen kriminell handling, behandles eieren ved skattleggingen som om eiendomsretten til gjenstanden opphørte da handlingen ble gjennomført. Dette gjelder med mindre eieren har fått eller det er klart at han vil få gjenstanden tilbake.

9.8 Hel ødeleggelse ved ulykke mv.

Ved hel ødeleggelse, f.eks. når et hus brenner ned til grunnen, er tidspunktet for opphør av eiendomsrett til huset vanligvis skadetidspunktet.

Er ødeleggelsen ikke total og det ved utgangen av inntektsåret er uklart om gjenstanden vil bli kondemnert eller reparert, anses eiendomsretten i utgangspunktet ikke for opphørt vedkommende inntektsår.

9.9 Kondemnering av gjenstand

Eiendomsrett til gjenstander som eieren vil kondemnere, opphører når eieren ved en ytre konstaterbar handling oppgir eiendomsretten til gjenstanden, f.eks. ved å destruere den, kjøre den på en søppelplass mv. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig at en bil avskiltes, hvis den blir stående hos eieren.

9.10 Rettigheter

9.10.1 Bortfall av rettighet ved utløp av tidsbegrensning

Eiendomsretten til en tidsbegrenset rettighet opphører ved utløpet av tidsbegrensningen. Dette gjelder ikke om eventuelle parter gir rettigheten lengre levetid, enten ved ny avtale eller rent faktisk.

9.10.2 Bortfall av rettighet fordi den mister sin verdi

Eiendomsretten til en rettighet anses ikke opphørt alene fordi den mister sin verdi. Om avskriving på rettigheter brukt i inntektsgivende aktivitet, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

9.11 Dødsfall

Avdøde anses som eier fram til tidspunktet for dødsfallet.

Et dødsbo er eier av formuesobjektene fra dødsfallet frem til disse utloddes. Etter utlodning er det den arvingen som overtar formuesobjektet som anses som eier. I tilfeller hvor skattyter/testamentarving er gjenstandslegatar, dvs. har krav på en bestemt gjenstand etter arvelater, blir imidlertid testamentsarving eier av gjenstanden ved arvefallet. Arvefallet vil normalt være tidspunktet for arvelaters død.

Enearving som overtar boet udelt, anses som eier fra tidspunktet for dødsfallet. Det samme gjelder gjenlevende ektefelle/samboer i den utstrekning boet overtas i uskifte.

Hvis eiendommen overtas med begrensede rettigheter, må det foretas en helhetsvurdering på hvorvidt begrensningene er så vesentlige at eiendomsretten ikke kan anses for å være overført.

I en dom i Bergen tingrett 16. oktober 2008 i Utv. 2009/269 gjaldt spørsmålet en eiendom, hvor arvelaters søster fikk en tinglyst livsvarig vederlagsfri borett, mens arvelaters barn fikk formelt eierskap. Da det ikke forelå noen klare avtaler om begrensninger i de formelle eieres eierbeføyelser, ble arvingenes inngangsverdi satt til verdien ved arvelaters død. Dette gjaldt selv om rettighetene ikke på noe tidspunkt ble benyttet. Arveavgiftsgrunnlaget ble imidlertid satt til eiendommens verdi på det tidspunktet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

boretten opphørte, som i dette tilfelle ble 17 år etter at eiendommen ble formelt overtatt.

Se for øvrig emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

9.12 Leasing

Om hvem som anses som eier av en leaset gjenstand, se emnet «Leasing».

9.13 Leietakers påkostning

Påkostes et leid formuesobjekt av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Skal det etter leietidens utløp skje et økonomisk oppgjør, eller leietakeren kan ta med seg påkostningen, skal leietakeren likevel anses å være eier av verdien av påkostningen fra tidspunktet da påkostningen ble foretatt, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6.

9.14 Samboere

Ved avgjørelse av hvem av samboerne som skal anses som eier, legges de privatrettslige reglene til grunn. Er begge samboerne eiere, anses de å eie en ideell halvpart hver, med mindre de godtgjør et annet eierforhold.

Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere

– *Sktl. § 2-10 til § 2-13, § 2-16, § 3-1 tredje ledd, samt § 6-90 tredje og fjerde ledd.*
– *Ftrl. § 1-5 og § 25-4.*

1 Generelt

1.1 Ektefeller

Ektefeller er to personer av motsatt eller samme kjønn, som er gift med hverandre i medhold av lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven). Likestilt med ekteskap, er ekteskap inngått i utlandet og som anerkjennes i Norge. En regulert samlivsform i utlandet som i hovedsak har samme rettsvirkninger som ekteskap i inngåelseslandet, anerkjennes som et ekteskap i Norge når begge parter skriftlig har samtykket til dette, jf. ekteskapsloven § 18a første ledd annet punktum.

Separerte ektefeller er fremdeles å anse som gift etter ekteskapsloven. Skattemessig behandles ikke separerte ektefeller etter reglene for ektefeller. Dette gjelder uavhengig av om de er lovformelig separert eller bare flytter fra hverandre etter samlivsbrudd (faktisk separasjon). Flytter separerte ektefeller sammen, lignes de som ektefeller, og ikke som samboere.

Om ektefeller som lever atskilt uten å være separert, se pkt. 4.

Flytter tidligere ektefeller sammen etter skilsmisse, lignes de som samboere (meldepliktig/ikke-meldepliktig).

1.2 Registrerte partnere

To personer av samme kjønn som er registrert som partnere i henhold til den opphevede lov 30. april 1993 nr. 40 om registrerte partnerskap (partnerskapsloven), har rett til å få omgjort partnerskapet til ekteskap, jf. ekteskapsloven § 95. Selv om de ikke har foretatt slik omgjøring, skal de i forhold til skattereglene og annen lovgivning behandles som ektefeller.

Når Lignings-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for registrerte partnere.

For tidligere inngåtte partnerskap, herunder partnerskap som er omgjort til ekteskap, trer dato for registreringen av partnerskapet i stedet for dato for inngåelse av ekteskap. Tidligste dato for registrering av partnerskap var 1. august 1993.

1.3 Meldepliktige samboere

1.3.1 Skatterettslige regler, hovedregler

Følgende regler i skatteloven for ektefeller gjelder tilsvarende for samboere som er meldepliktige etter folketrygdloven § 25-4 første ledd første punktum, jf. § 1-5

- § 2-10 til § 2-15, samt § 3-1 tredje ledd (sambeskatning), jf. § 2-16
- § 6-32 (minstefradrag), jf. § 6-32 tredje ledd siste punktum
- § 15-4 (personfradrag), jf. § 15-4 sjette ledd
- § 6-90 tredje og fjerde ledd (fordeling mellom kommuner), jf. § 2-16
- § 6-82 og overgangsreglene til § 6-83 (særfradrag), jf. § 2-16
- § 10-48 (ektefellers deltakelse i deltakerlignet selskap), jf. § 2-16
- § 17-1 og § 17-2, jf. SSV § 6-4 (skattebegrensning), § 17-2 tredje ledd.

Se pkt. 1.3.5. Om unntak, se pkt. 1.3.2 og pkt. 1.3.3.

Reglene i skatteloven for ektefeller, som nevnt over, gjelder ikke for samboere som bare er meldepliktig etter ftrl. § 25-4 første ledd annet punktum, jf. § 3-2 femte ledd. Reglene gjelder således ikke for personer som har vært samboere i 12 av de siste 18 månedene uten at de har vært gift, og/eller har eller har hatt felles barn. Se Ot.prp. nr. 1 (1993-94) pkt. 2.

Andre regler i skatteloven enn dem som er nevnt over, samt tilsvarende regler i andre lover som gjelder for ektefeller, gjelder ikke uten videre for meldepliktige samboere.

Om hvem som er meldepliktige etter ftrl. og hvilke av de meldepliktige samboere som skal behandles som ektefeller etter skatteretten, se nedenfor.

Når Lignings-ABC bruker uttrykket «meldepliktige samboere» menes meldepliktige samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller. Når Lignings-ABC bruker uttrykket «ikke-meldepliktige samboere» menes alle andre samboere, også de som er meldepliktige etter ftrl. uten at de behandles som ektefeller i forhold til skattereglene.

Når Lignings-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for visse meldepliktige samboere, med mindre det uttrykkelig er tatt forbehold.

Om samboere som ikke er meldepliktige, se emnet «Samboere».

1.3.2 Skatterettslige regler, unntak for samboere meldepliktig etter ftrl.

I forhold til skattereglene skal samboere som bare mottar overgangsstønad (og som derfor ikke er «pensjonist» som nevnt i sktl. § 2-16 første ledd) ikke lignes som ektefeller selv om de er meldepliktige etter folketrygdloven. Når Lignings-ABC benytter uttrykket «meldepliktig samboer», omfatter dette ikke de meldepliktige samboere som bare mottar overgangsstønad (fordi disse ikke regnes som pensjonister).

1.3.3 Skatterettslige regler, overgangsregler for samboere meldepliktig etter ftrl.

Ovennevnte regler gjelder ikke for samboere som begge gikk under definisjonen av meldepliktige samboere i den tidligere ftrl. (av 17. juni 1966 nr. 12) § 18-15 før 1. januar 1994. Samboere som begge hadde pensjon før 1. januar 1994, men ikke omfattes av definisjonen i någjeldende ftrl. § 1-5, er meldepliktige f.o.m. det tidspunktet de fikk/får barn sammen.

1.3.4 Skatterettslige regler, tilfeller hvor det er tvil om samboerne er meldepliktige

Når vilkårene for meldeplikt er oppfylt, skal ligningsmyndighetene behandle samboerne som meldepliktige samboere, selv om samboerskapet ikke er meldt til NAV. Er det tvil om vilkårene er oppfylt, er det NAV som avgjør om et par er meldepliktig. Ligningsmyndighetene er bundet av NAVs avgjørelse. Er ligningsmyndighetene i tvil, bør NAV kontaktes.

1.3.5 Folketrygdens regler, hovedregler for meldeplikt etter ftrl. § 25-4 første ledd første punktum, jf. § 1-5

To personer som ikke er gift/registrerte partnere, er meldepliktige etter ftrl. § 25-4 første ledd første punktum, jf. § 1-5 (men ikke etter § 25-4 første ledd annet punktum, jf. § 3-2 femte ledd) når

– minst en av dem har rett til pensjon eller overgangsstønad fra folketrygden, eller rett til avtalefestet pensjon med statstilskudd (AFP)
– de er samboere dvs. de bor i samme bygning, se pkt. 1.3.6, og
– paret enten
  – har eller har hatt felles barn, og/eller
  – tidligere har vært gift med hverandre eller vært registrerte partnere.

Følgende utbetalinger til minst en av samboerne vil gi meldeplikt i forhold til folketrygdreglene dersom betingelsene for øvrig er oppfylt
– alderspensjon etter ftrl. kap. 19 og kap. 20
– avtalefestet pensjon med statstilskudd (AFP)
– pensjon til gjenlevende eller overgangsstønad etter ftrl. kap. 17.

Uføretrygd etter ftrl. kap. 12 utløser ikke meldeplikt, da uføretrygd ikke anses som pensjon etter ftrl. § 25-4. For samboere som var meldepliktige i 2014 fordi den ene eller begge mottok uførepensjon fra folketrygden, borfalt meldeplikten ved endringen av ftrl. kap 12 som trådte i kraft 1. januar 2015.

Om de som likevel ikke skal behandles skatterettslig som ektefeller, se pkt. 1.3.2 og pkt. 1.3.3.

1.3.6 Folketrygdens regler, når bor paret sammen

I forhold til folketrygdens regler regnes to personer som bor i samme bygning som «samboere». Dette gjelder selv om de bor i hver sin del av bygningen. I forhold til reglene i folketrygdloven anses et seksjonert bygg som én bygning.

Bor personene i hver sin leilighet i samme boligblokk/leiegård med mer enn fire boenheter, kan NAV bestemme at de ikke skal anses som samboere. To personer som vanligvis bor sammen, regnes som samboere selv om de bor midlertidig atskilt.

Reglene ovenfor gjelder selv om årsaken til at de bor sammen er boligproblemer.

Det er det faktiske bosted som er avgjørende, uavhengig av hvor personen er registrert i folkeregisteret.

1.3.7 Folketrygdens regler, felles barn

Felles barn forutsetter at farskapet er fastslått i medhold av lov. Et senere fastslått farskap har tilbakevirkende kraft. Adoptivbarn må være adoptert av den som ikke er barnets far/mor eventuelt av begge samboerne for at det skal anses som felles barn.

Er et fellesbarn født levende er det uten betydning for meldeplikten om det senere er avgått ved døden eller blitt bortadoptert.

1.3.8 Folketrygdens regler, inntreden av meldeplikt

Meldeplikt inntrer fra og med det tidspunktet alle vilkårene om meldeplikt foreligger, jf. ovenfor om vilkår. Tidspunktet for inntreden av meldeplikt trer da i stedet for dato for inngåelse av ekteskap.

1.3.9 Folketrygdens regler, opphør av meldeplikt

Meldeplikt opphører fra og med det tidspunktet minst ett av vilkårene for meldeplikt ikke lenger er oppfylt. Opphør av meldeplikt har samme skattemessige virkning som skilsmisse for ektefeller. Meldeplikt kan for eksempel opphøre når samboerne flytter fra hverandre eller ytelser som nevnt i pkt. 1.3.5 opphører.

Meldeplikten opphører ikke om et fellesbarn dør eller blir adoptert bort.

2 Ekteskap inngått før 1. november i året forut for inntektsåret

2.1 Felles ligning

Den formelle hovedregelen er at ektefeller som har giftet seg før 1. november i året forut for inntektsåret, skal lignes under ett for begges samlede formue og inntekt. Dette betyr at det skal foretas en samlet skatteberegning av ektefellenes formue og alminnelig inntekt. Tilsvarende gjelder ved beregning av toppskatt, jf. sktl. § 2-10. (Trygdeavgift beregnes alltid atskilt for hver av ektefellene.) Det er en forutsetning at ektefellene ikke er separert eller skilt ved utgangen av inntektsåret.

Ektefeller som har en felles bolig skal lignes under ett, selv om de for det meste oppholder seg i forskjellige kommuner på grunn av arbeidet. Dette gjelder også om de hver for seg har tilstrekkelig inntekt til å forsørge seg selv. Ligningen foretas i den kommune hvor de har felles bolig.

Felles ligning gjennomføres alltid ved skattlegging av formue. Ved skattlegging av inntekt kan hver av ektefellene kreve at inntekten lignes særskilt, se nedenfor. Om behandling av underskudd, se emnet «Underskudd».

Ektefeller som er lignet under ett, skal ha skatt av
- alminnelig inntekt; fordelt etter størrelsen av den alminnelige inntekt hver ektefelle har
- personinntekt; fordelt etter størrelsen av den personinntekt hver ektefelle har
- formue; fordelt etter størrelsen av den nettoformue hver ektefelle har.

2.2 Særskilt ligning

Ektefeller lignes særskilt uten at det er fremsatt krav om det, dersom dette gir lavest eller samme samlede skatt som ligning under ett, jf. sktl. § 2-11 annet ledd. Hver av dem kan imidlertid kreve særskilt ligning selv om det gir høyere samlet skatt, jf. sktl. § 2-11 første ledd.

Når ektefellene lignes særskilt skal ektefellenes inntekt lignes hver for seg. Dette innebærer at det for hver av ektefellene foretas en skatteberegning i klasse 1 av inntektskatt på alminnelig inntekt, toppskatt på personinntekt, og av trygdeavgifter.

Formueskatt beregnes alltid på ektefellenes samlede formue.

2.3 Fordeling av formue mellom ektefellene

Ektefellene kan velge hvem som skal beskattes for formue. Hvis ektefellene ikke er enige skal formuen beskattes hos den som er privatrettslig eier. Fordelingen av formuen mellom ektefellene påvirker ikke den samlede skatten på formuen, men påvirker hvem av ektefellene som har ansvaret for formuesskatten.

2.4 Fordeling av inntekt mellom ektefellene

2.4.1 Generelt

Ved særskilt ligning eller felles ligning med fordeling av skatt skal arbeidsinntekt, pensjon, trygdeytelser, underholdsbidrag mv. lignes hos (tilordnes) den av ektefellene som har utført arbeidet eller er berettiget til pensjonen, trygdeytelsen, underholdsbidraget mv. Om inntekt av virksomhet, se pkt. 13.

Ektefellene kan fritt velge hvem som skal lignes for kapitalinntekter som for eksempel
- andelseiers andel av inntekt i boligselskap/boligsameie
- gevinst ved realisasjon av eiendom utenfor næringsvirksomhet
- gevinst ved realisasjon av andre kapitalgjenstander utenfor næringsvirksomhet
- renter av bankinnskudd mv.
- utbytte
- utleieinntekt utenfor næringsvirksomhet

Hvis ektefellene ikke er enige om fordelingen, skattlegges inntekten hos den som har opptjent inntekten.

2.4.2 Barns inntekt

Barns inntekt skal lignes med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen, jf. sktl. § 2-14. Foreldrene kan imidlertid kreve en annen fordeling. Om ligning av barns inntekt hos foreldrene, se emnet «Barn og ungdom».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.4.3 Ektefelletillegg

Mottar den ene ektefellen alderspensjon med ektefelletillegg fra folketrygden, vil hele pensjonen være utbetalt til den pensjonsberettigede. Det vil da foreligge bare én innrapportering hvor ektefelletillegget vil være innrapportert særskilt. Ektefelletillegget i tilknytning til alderspensjon og avtalefestet pensjon som er gitt med virkning fra 1. januar 2011 eller senere er skattepliktig.

Skatteplikt gjelder også ektefelletillegg i uføretrygd etter § 8 i forskrift 3. juli 2014 nr. 947 om omregning av uførepensjon til uføretrygd. Slikt tillegg gis til uføretrygdet som før 1. januar 2015 hadde ektefelletillegg i uførepensjon.

Skattepliktig ektefelletillegg lignes hos den som mottar pensjonen/trygden, se emnet «Trygdeytelser mv.», pkt. 2. Ektefelletillegg som er fritatt for skatteplikt skal også innrapporteres. Skattefritak gjelder for de som mottar ektefelletillegg i alderspensjon eller avtalefestet pensjon med virkning fra 31. desember 2010 eller tidligere, jf. sktl § 5-43 første ledd bokstav j. Om adgangen til særskilt beregnet minstefradrag, se emnet «Minstefradrag», pkt. 6.2.

2.4.4 Barnetillegg til pensjon og uføretrygd

Barnetillegget til pensjon og uføretrygd lignes alltid hos mottakeren. Se likevel emnet «Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

2.5 Fordeling av fradrag mellom ektefeller

2.5.1 Generelt

Kostnader knyttet til inntekt, som nevnt i pkt. 2.4.1, fradras hos (tilordnes) den som lignes for inntekten. Om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra virksomhet (felles bedrift), se pkt. 13.

Ektefellene kan videre velge hvem som skal kreve fradrag for kapitalkostnader. Hvis ektefellene ikke er enige, skal kostnadene tilordnes den som har hatt betalingsforpliktelsen.

Fradrag som ikke kan knyttes til en bestemt inntektskilde fradras hos den av ektefellene som krever fradraget, uten hensyn til om betalingsplikten privatrettslig påhviler den andre.

2.5.2 Eksempler på fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller

Dersom ektefellene er enige om fordelingen kan følgende fradrag fordeles fritt mellom ektefellene

- andelseiers andel av kostnader i boligselskap/boligsameie
- tap ved realisasjon av aksjer mv. utenfor næringsvirksomhet
- tap ved realisasjon av andeler i verdipapirfond utenfor næringsvirksomhet
- tap ved realisasjon av bolig, tomt og annen fast eiendom mv. utenfor næringsvirksomhet
- premie til frivillige syke- og ulykkesforsikring, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d, når ikke minstefradraget benyttes
- årets underskudd ved utleie mv. av fast eiendom utenfor næringsvirksomhet

Opplistingen er ikke uttømmende.

2.5.3 Fradrag som ikke kan fordeles fritt mellom ektefeller

Følgende fradrag kan ikke fordeles fritt mellom ektefellene

- bidrag til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller undervisning
- faktiske kostnader vedrørende tjenesten som kostnader til flytting, faglitteratur, hjemmekontor mv.
- fagforeningskontingent
- gave til visse frivillige organisasjoner, se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold»
- fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)
- jordbruksfradrag

- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for kostnader til pendlerbolig og fradrag for besøksreiser til hjemmet
- minstefradrag
- næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenger fra folketrygden (bostedskommunen)
- premie til tjenestepensjonsforsikring
- særskilt fradrag i inntekt fra skiferproduksjon
- særskilt fradrag for fiskere
- særskilt fradrag for reineiere
- særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
- tidligere års underskudd. Fremførbart eller tilbakeført underskudd skal først gå til fradrag i ektefellens egen inntekt. Eventuell udekket rest trekkes fra i den andre ektefelles inntekt
- tilskudd til individuell pensjonsavtale
- årets udekkede underskudd.

Opplistingen er ikke uttømmende.

2.5.4 Negativ inntekt og formue

For ektefeller gjelder reglene om overføring og fremføring av underskudd i første omgang særskilt for hver av dem. Når ektefellene lignes felles eller særskilt, og en av dem har et udekket underskudd, skal underskuddet fradras i den andre ektefelles inntekt i samme år, jf. sktl. § 6-3 tredje ledd. Hvis overføringen av negativ inntekt fører til at den andre ektefellen ikke får inntekt som medfører utligning av skatt, vil denne ikke få effektivt skattefradrag for f.eks. boligsparing for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 eller skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1. Se for øvrig emnet «Underskudd».

Hvis en av ektefellene har negativ formue, vil ubenyttet gjeldsfradrag maskinelt bli overført til den andre ektefellen, jf. sktl. § 4-30 tredje ledd.

2.6 Transaksjoner mellom ektefeller

Transaksjoner mellom ektefeller får som hovedregel ikke skattemessige virkninger. Det gjelder også transaksjoner ved skifte i forbindelse med separasjon/skilsmisse. Se HRD i Utv. II/ 654 (Rt. 1934/577), HRD i Utv. 1982/690 (Rt. 1982/1330) og HRD i Utv. 1993/1365 (Rt. 1993/1268).

Derimot behandles transaksjoner mellom tidligere ektefeller etter foretatt skifte i forbindelse med samlivsbrudd, etter de vanlige regler.

Om særlige regler ved overføring av aksjer til ektefelle bosatt i utlandet, se sktl. § 10-70 første ledd og emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting», pkt. 2.3.2.

Om ektefeller som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

3 Ekteskap inngått fra og med 1. november i året forut for inntektsåret

Ved inngåelse av ekteskap i tidsrommet fra og med 1. november i året forut for inntektsåret til og med 31. desember i inntektsåret, skal ektefellene lignes hver for seg (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav a første punktum. Dette betyr at de lignes som to selvstendige skattytere for sin egen formue og inntekt og med personfradrag fastsatt etter forholdene til hver enkelt.

Den av ektefellene som har lavest alminnelig inntekt kan likevel kreve å bli lignet under ett med den andre ektefellen i dennes bostedskommune, hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret, jf. sktl. § 2-12 bokstav a annet punktum. Dette gjelder også når ektefellene er skattepliktige som bosatt til forskjellige kommuner. Det kan ikke kreves særskilt ligning for dette året.

4 Ektefeller som lever atskilt (ikke samlivsbrudd)

4.1 Generelt

Ektefeller skal lignes hver for seg (atskilt) selv om ekteskapet består både formelt og reelt når de etter ekteskapsinngåelsen fortsetter å bo hver for seg. Tilsvarende gjelder også dersom de etter å ha etablert felles hjem går over til å leve varig atskilt uten at det foreligger samlivsbrudd. Ektefeller som er gift før 1. november i året forut for inntektsåret skal likevel lignes sammen (felles/særskilt ligning), selv om de har hver sin bolig når

– de har felles hjemmeboende barn, eller
– den ene ektefelles inntekt er så liten at vedkommende må anses å være forsørget

Bor barna sammen med en av ektefellene, skal begge ektefellene lignes i den kommunen hvor barna bor.

Blir den ene ektefellen forsørget av den andre, skal begge lignes i forsørgerens bostedskommune.

4.2 Opphold i institusjon mv.

Om ligning av ektefeller når den ene eller begge oppholder seg på institusjon mv., se emnet «Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

5 Klassefastsetting herunder personfradrag

Om klassefastsetting for ektefeller, herunder personfradrag, se emnet «Klassefastsetting».

6 Foreldrefradrag

Om når ektefellene kan kreve foreldrefradrag, se emnet «Foreldrefradrag».

7 Skatteplikt til flere kommuner

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

8 Utland

Om ligning når den ene av ektefellene er i utlandet og den andre i Norge, se emnene om utland og emnet «Klassefastsetting».

9 Dødsfall

Om ligning av ektefeller i dødsåret, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

10 Taushetsplikt

Om taushetsplikt, se emnet «Taushetsplikt».

11 Ligningsmåten ved separasjon/skilsmisse

11.1 Separasjon/samlivsbrudd

11.1.1 Generelt

Et separasjons/skilsmissebo er ikke eget skattesubjekt.

Ektefeller som er separert ved utgangen av inntektsåret, lignes hver for seg (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Som «separasjon» regnes ikke bare separasjon ved dom eller bevilling, men også faktisk separasjon som følge av samlivsbrudd som antas å bli varig. Separasjon må gi seg uttrykk i at ektefellene bor hver for seg.

Om ligningen i forbindelse med separasjon, herunder samlivsbrudd, se pkt. 12.

11.1.2 Gjenopptatt samliv

Hvis ektefellene har vært separert (ikke skilt) eller har levd atskilt, skal de lignes som ektefeller hvis de har flyttet sammen før utgangen av inntektsåret. Dette gjelder selv om de var separert eller levde atskilt per. 1 november året forut for inntektsåret. Var de per 1. november året forut for inntektsåret bosatt i forskjellige kommuner kan de også lignes under ett dersom ektefellene krever dette og ligning under ett gir lavest samlet skatt.

11.2 Skilsmisse

Ektefeller som er skilt ved utgangen av inntektsåret lignes hver for seg. Hvis de bor sammen brukes reglene for meldepliktige samboere, se ovenfor, eller reglene for ikke-meldepliktige samboere, se emnet «Samboere».

Om ligning i forbindelse med skilsmisse, se pkt. 12.

11.3 Klassefastsetting herunder personfradrag

Om klassefastsetting for ektefeller ved separasjon/skilsmisse, herunder personfradrag, se emnet «Klassefastsetting».

12 Fordeling av formue og inntekt ved separasjon/skilsmisse

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

12.1 Fordeling av formue og gjeld

12.1.1 Generelt

Om hva som er ektefellenes særeie eller felleseie og hvilken gjeld begge ektefeller er ansvarlig for, se ekteskapsloven.

Er skiftet av fellesboet ikke gjennomført før utgangen av inntektsåret, bør skattekontoret i utgangspunktet godta ektefellenes fordeling av eiendeler og gjeld i selvangivelsene. Det er en forutsetning at denne fordelingen omfatter all formue og gjeld hos ektefellene. Er det uenighet om fordelingen eller omfatter ikke fordelingen alt, gjelder de etterfølgende regler før skiftet er gjennomført.

12.1.2 Særeie

Formuesobjekter som er særeie, formuesbeskattes hos den ektefelle som er eier av objektet, selv om den annen ektefelle tilkjennes bruksretten til eiendelen, f.eks. boligen.

Alle eiendeler som erverves etter samlivsbruddet behandles på samme måte som særeie.

12.1.3 Felleseie

Formuesobjekter som er felleseie formuesbeskattes hos begge ektefellene med en halvpart på hver.

12.1.4 Gjeld

Ektefellers gjeld fordeles til fradrag med en halvpart på hver av dem, med mindre de godtgjør en annen fordeling av gjelden.

12.2 Fordeling av bruttoinntekt og fradrag

12.2.1 Virksomhet, lønn, pensjon mv.

Inntekt av virksomhet, lønn og pensjon mv. skattlegges hos den av ektefellene som har opptjent inntekten.

12.2.2 Avkastning

Avkastning av formue skattlegges hos den ektefelle som opptjener fordelen.

12.2.3 Fradrag, generelt

Fradragsposter som knytter seg til bestemte inntekter føres til fradrag hos den ektefelle som skattlegges for den aktuelle inntekten, se ovenfor. Dette vil f.eks. gjelde minstefradrag og kostnader som inngår i dette, kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted, fagforeningskontingent, premie til tjenestepensjonsforsikring mv.

Driftskostnader i virksomhet fradragsføres hos den ektefelle som tilordnes inntekten av virksomheten. Avskrivninger fradragsføres hos den ektefelle som beskattes for avkastningen av gjenstanden.

Andre kostnader som ikke er knyttet til bestemte inntektsposter, tilordnes i utgangspunktet den som er ansvarlig for kostnaden.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

12.2.4 Fradrag, gjeldsrenter

Gjeldsrenter påløpt i året for separasjonen/skilsmissen kan føres til fradrag hos den ektefelle som har betalt rentene såfremt begge er enige. Er de uenige skal gjeldsrenter påløpt etter samlivsbruddet føres til fradrag hos den som er ansvarlig for gjelden. Er begge ektefeller ansvarlig for gjelden fordeles gjeldsrentene likt så fremt det ikke foreligger opplysninger om at ektefellene hefter ulikt for gjelden.

12.2.5 Underskudd

Underskudd i tilknytning til felleseiemidler frem til separasjons-/skilsmissetidspunktet fordeles med en halvpart på hver av ektefellene. Dersom ektefellene kan dokumentere at de postene som inngår i underskuddet fordeler seg annerledes, legges denne fordelingen til grunn. Om underskudd i felles bedrift, se pkt. 13.9.

12.3 Inngangsverdi

Overdragelse mellom ektefellene i forbindelse med skifte etter separasjon/skilsmisse, anses ikke som realisasjon og endrer ikke gjenstandenes inngangsverdi ved ligningen jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav e. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene.

13 Inntekt av virksomhet (felles bedrift)

13.1 Hva er «felles bedrift»

Som «felles bedrift» anses en virksomhet (enkeltpersonforetak) som eies i sin helhet av den ene ektefellen eller begge ektefeller i fellesskap, jf. sktl. § 2-11 tredje ledd. Det er i denne sammenheng uten betydning om den ene ektefelle er eneeier og om bedriftsformuen eventuelt tilhører dennes særeie.

Med virkning fra og med inntektsåret 2015 kan ektefeller som driver en virksomhet sammen velge å registrere virksomheten som et deltakerlignet selskap med hver av ektefellene som selvstendige deltakere, se FSFIN § 10-48-1, jf. sktl. § 10-48. Denne valgadgangen gjelder også for andel i deltakerlignet selskap hvor det er andre deltakere. Nærmere om den skattemessige behandlingen når ektefellene anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

Nedenfor omtales de tilfellene hvor ektefellene ikke har valgt å registrere virksomheten som deltakerlignet selskap.

Om hva som er én virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7.1.

Som ektefellenes «felles bedrift» etter sktl. § 2-11 tredje ledd anses også enhver deltakerinteresse i selskap som deltakerlignes. Dette gjelder likevel ikke hvis hver av ektefellene er selvstendige deltakere og dette er registrert i foretaksregisteret, se ovenfor. Behandlingen av selskapsdeltakelsen som felles bedrift gjelder uansett størrelsen på den ene eller begge ektefellers deltakerandel. Den delen av overskuddet som faller på ektefellene ifølge selskapsavtalen (eller arbeidsavtale for ektefelle som ikke er deltaker), slås sammen og fordeles etter reglene for «felles bedrift».

Et aksjeselskap kan ikke anses som ektefellenes «felles bedrift», selv om ektefellene eier alle eller hovedparten av aksjene.

13.2 Felles bedrift når ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt)

13.2.1 Ingen av ektefellene arbeider i bedriften

Arbeider ingen av ektefellene i bedriften, skal inntekten tilordnes eieren. Er begge ektefellene eiere, fordeles overskuddet etter eierandeler.

13.2.2 Bare den ene ektefelle arbeider i bedriften

Arbeider bare den ene ektefellen i virksomheten skal inntekten i sin helhet regnes å være innvunnet av denne ektefellen selv om vedkommende ikke er privatrettslig eier av bedriften.

13.2.3 Begge ektefellene arbeider i bedriften

Arbeider begge ektefellene i bedriften, men ikke krever fordeling av overskuddet, skal inntekten anses innvunnet av hovedutøveren.

Arbeider begge ektefellene i bedriften og de krever fordeling av overskuddet, skal overskuddet fordeles mellom ektefellene, se pkt. 13.5. Det er ikke noe krav at den andre ektefellen har arbeidet i ikke ubetydelig omfang i bedriften. For begge ektefellene vil inntekten være virksomhetsinntekt.

En ektefelle vil ikke kunne anses som lønnstaker i den andre ektefellens bedrift.

13.3 Felles bedrift når ektefellene lignes atskilt

Reglene om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra virksomhet (felles bedrift) kommer ikke direkte til anvendelse i de tilfellene hvor ektefellene skal lignes hver for seg (atskilt). Prinsippene om inntekt fra felles bedrift kan likevel legges til grunn i

– det året ektefellene gifter seg, for tiden etter ekteskapets inngåelse
– det året de separeres, for tiden frem til samlivsbruddet

For den resterende del av året gjelder ikke reglene om fordeling av inntekt fra felles bedrift.

13.4 Flere virksomheter

Driver ektefellene klart atskilte virksomheter, f.eks. i forskjellige lokaler med særskilte regnskaper, skal virksomhetene vurderes hver for seg i forhold til reglene om felles bedrift.

13.5 Fordeling av overskuddet når begge ektefeller arbeider i bedriften

13.5.1 Generelt

Utgangspunktet for fordelingen av overskuddet vil være en totalvurdering av begge ektefellenes arbeidsinnsats i bedriften, hvor det tas hensyn til både kvaliteten og omfanget av arbeidet.

Er ektefellenes innsats i bedriften tilnærmet likeverdig, vil en likedeling av overskuddet være aktuelt. Har den andre ektefellen bare utført uselvstendig eller underordnet arbeid, kan vedkommendes del av overskuddet ikke settes høyere enn hva det ville kostet å ansette utenforstående til å utføre arbeidet.

Dersom overskuddet i bedriften, se pkt. 13.5.3, ikke er større enn at det gir begge ektefellene et rimelig vederlag for arbeidsinnsatsen («eierlønn»), kan hele overskuddet fordeles etter arbeidsinnsatsen. Det samme gjelder hvor overskuddet er så lite at det ikke gir ektefellene fullt vederlag for arbeidsinnsatsen. Det kan i slike tilfelle ikke overføres så mye av overskuddet til den andre ektefellen at det – hensett til arbeidsinnsatsen – blir forholdsvis mindre til beskatning på den som anses som hovedutøver av virksomheten.

Hva som er passende «eierlønn» for ektefellene må vurderes ut fra det generelle lønnsnivået i bransjen, men det vil ofte kunne være naturlig å gå noe høyere, fordi eierne gjerne vil ha en mer ansvarsfull stilling i bedriften enn vanlige ansatte, bl.a. med ansvar for planlegging av driften, innkjøp mv. Dette forholdet vil særlig gjøre seg gjeldende ved stipulering av «eierlønn» til den som anses som hovedutøver av virksomheten. Dersom den andre ektefellen har en mer underordnet stilling i bedriften og utfører arbeid mer på linje med en ansatt, vil det ved krav om fordeling av overskuddet være mest naturlig å sammenligne med lønnsnivået for en ansatt i samme stilling.

13.5.2 Fordeling av kapitalavkastningsdelen

Er overskuddet, se pkt. 13.5.3, større enn det som tilsvarer en rimelig «eierlønn» for begge ektefellene, vil det overskytende måtte anses som kapitalavkastning. Denne vil kunne bestå av en kapitalavkastning i virksomheten, dvs. en «normal» forrentning av den nedlagte kapitalen og i tillegg en eventuell meravkastning som skyldes den verdiskapningen ektefellenes innsats i bedriften har lagt grunnlaget for. I virksomhet som i stor grad er basert på maskinell drift og/eller har ansatte i tillegg til ektefellene, må det vanligvis være riktig å tilordne overskuddet, utover stipulert lønn til ektefellene, til

hovedutøver av virksomheten. Det vil imidlertid i praksis oppstå tilfeller hvor ledelse og ansvar for driften av virksomheten og arbeidsinnsats ellers i større eller mindre grad er fordelt mellom ektefellene. Ved fordelingen av større overskudd vil det derfor forekomme tilfeller hvor den andre ektefellen må kunne tilføres en del av overskuddet utover stipulert eierlønn. Det vil i slike tilfeller være mest praktisk å nytte samme fordelingsnøkkel for hele overskuddet. Lik fordeling av overskuddet vil likevel bare være aktuelt hvor overskuddet i sin helhet skyldes ektefellenes likeverdige innsats.

13.5.3 Samlet overskudd til fordeling

Overskudd til fordeling mellom ektefellene er nettoinntekt av virksomheten, eventuelt andelen i det deltakerlignede selskapet. Når jord- og skogbrukseiendom drives som en samlet enhet, er det summen av jord- og skogbruksinntekten som skal fordeles.

Nettoinntekten fremkommer etter at det er gjort fradrag for alle kostnader, herunder gjeldsrenter, avskrivninger, samt føderåd mv. som knytter seg til virksomheten. Det gjøres ikke fradrag for renteinntekter mv. som er inntektsført i regnskapet når slike inntekter har klar sammenheng med virksomheten.

Inntektsføring av negativ saldo, samt gevinst- og tapskonto i virksomhet, regnes med i netto virksomhetsinntekt ved fordeling mellom ektefellene. Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder tomt brukt som driftsmiddel i virksomhet.

Gevinst ved realisasjon av tomt i virksomhet inngår i netto virksomhetsinntekt (beregningsgrunnlaget) som kan fordeles mellom ektefellene etter deres arbeidsinnsats.

Sykepenger anses ikke som inntekt fra felles bedrift.

13.6 Fordeling av gjeldsrenter

Gjeldsrenter anses å være utredet av begge ektefeller i samme forhold som netto overskudd fordeles mellom ektefellene.

Når det er konstatert at det er netto overskudd i felles bedrift etter fradrag for gjeldsrenter, kan fordelingen i praksis gjøres ved at overskudd før gjeldsrentefradraget fordeles mellom ektefellene i samme forhold som overskudd etter gjeldsrentefradraget. Gjeldsrenter vedrørende virksomheten fordeles deretter på hver av ektefellene i samme forhold som overskuddet. Når det ikke er fremsatt krav om deling av inntekt fra felles bedrift, skal gjeldsrentene komme til fradrag hos den ektefellen som har utredet dem. Eventuelle gjeldsrenter utenfor virksomhet fordeles mellom ektefellene avhengig av hvem som krever fradraget.

13.7 Opphør av virksomhet

Inntektsføring/fradragsføring av negativ saldo, gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo i år etter at virksomheten opphørte kan fordeles på samme måte som overskudd tidligere ble fordelt mellom ektefellene.

13.8 Skattested

Hvis det gjelder en stedbunden virksomhet, skal begge ektefellenes andel av overskuddet skattlegges i virksomhetskommunen.

13.9 Underskudd

Underskudd i virksomhet skal tilordnes den av ektefellene som er ansvarlig innehaver av virksomheten, eventuelt begge hvis begge er ansvarlige. En ektefelle som ikke er ansvarlig innehaver, kan ikke få tilordnet andel av underskudd. Dette gjelder selv om vedkommende kunne fått tilordnet overskudd etter reglene om felles bedrift på grunnlag av arbeidsinnsats. Udekket underskudd hos den ene ektefellen skal likevel fradras i den andre ektefellens positive inntekt når ektefellene lignes felles eller særskilt, jf. sktl. § 6-3 tredje ledd. Se også pkt. 2.5.3 siste strekpunkt og emnet «Underskudd», pkt. 8.2.1.

13.10 Forretningsgård, utleie av lokaler til ektefelle som driver egen virksomhet

Driver den ene ektefellen virksomhet i bygning som tilhører den andre ektefellen, kan ikke virksomhetsinntekten reduseres med husleie til den andre ektefellen. Den del av bygningen som benyttes i ektefelles virksomhet må anses for å inngå i felles bedrift.

Virksomhetsinntekten skal reduseres med driftskostnadene og avskrivninger vedrørende den del av bygningen som brukes i virksomheten.

Hvis ektefellene har registrert og driver virksomheten som et deltakerlignet selskap, se pkt. 13.1 og emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», kan selskapet på vanlig måte betale og kostnadsføre husleie for lokale som selskapet leier i bygning som tilhører den ene eller begge ektefellene.

Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)

– *Sktl. § 5-12 femte ledd og § 6-14.*
– *FSFIN § 5-11-10 og § 5-12 del C.*

1 Skattlegging av fordel ved privat bruk, vilkår og omfang

1.1 Generelt

Arbeidstakers fordel ved privat bruk av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester), utenfor sin ordinære arbeidssituasjon, anses som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-12 femte ledd. Dette gjelder både utgiftsgodtgjørelse etter FSFIN § 5-11-10 og naturalytelse etter FSFIN § 5-12 C.

Beskatningen foretas sjablongmessig ved at alle arbeidstakere som får dekket én eller flere EK-tjenester, og som oppfyller vilkårene for sjablongbeskatning, skal ha et maksimalt årlig inntektstillegg på kr 4 392, jf. FSFIN § 5-12-21 første ledd. Sjablongbeløpet er det samme uavhengig av antall tjenester som dekkes og uavhengig av arbeidsgiverens faktiske kostnader. Inntektstillegget skal ikke reduseres med arbeidstakers eventuelle egenbetaling for bruk av kommunikasjonstjenesten.

Videre gjelder det et skattefritt beløp på kr 1 000 for varer og tjenester som faktureres sammen med den elektroniske kommunikasjonstjenesten (fellesfakturerte varer og tjenester), herunder tjenester som er inkludert i abonnementsprisen (tilleggstjenester), jf. FSFIN § 5-12-21 annet ledd, se pkt. 1.11.

Det er selve tilgangen til EK-tjenesten som er skattepliktig etter disse reglene. Arbeidsgivers utlån av apparat medfører ingen skatteplikt for arbeidstakeren, forutsatt at bruken av apparatet beskattes etter sjablongregelen. Om beskatning ved arbeidstakers lån av arbeidsgivers datautstyr, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.15.

1.2 Tjenstlig behov

Reglene om sjablongbeskatning kommer til anvendelse hvor arbeidstaker har et «tjenstlig behov» for å disponere EK-tjenesten, jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Hvis slikt behov ikke foreligger, anses verdien av tjenesten skattepliktig fullt ut.

1.3 EK-tjenester som omfattes av sjablongregelen

Begrepet elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester) skal forstås slik det er definert i § 1-5 i lov om elektronisk kommunikasjon 4. juli 2003 nr. 83, jf. FSFIN § 5-12-20 annet ledd. Som EK-tjenester anses

– fasttelefon, gjennom ISDN eller analog linje
– mobil taletelefoni (mobiltelefon)
– fasttilgang til bredbånd, typisk gjennom kobberlinje (for eksempel ADSL)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– mobil tilgang til datakommunikasjon, for eksempel via trådløse nett
– IP/bredbåndstelefoni, med «alle til alle»-funksjon (dvs. med mulighet til å nå også abonnenter med fasttelefon gjennom ISDN eller analog linje).

Arbeidsgivers dekning av kostnader til etablering/installasjon av EK-tjenesten omfattes av sjablongregelen.

1.4 Adgang til privat bruk

For at det skal kunne foretas beskatning, må det foreligge «adgang til privat bruk», jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Med dette menes normalt rettslig og faktisk adgang til å disponere en EK-tjeneste. Slik adgang må foreligge «utenfor ordinær arbeidssituasjon», se pkt. 1.5.

Sporadisk og begrenset privat bruk innenfor ordinær arbeidssituasjon er ikke skattepliktig.

1.5 Ordinær arbeidssituasjon

For at sjablongregelen skal komme til anvendelse må det foreligge adgang til privat bruk «utenfor ordinær arbeidssituasjon», jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Med «ordinær arbeidssituasjon» menes arbeidssituasjonen for den enkelte ansatte, med utgangspunkt i dennes normale arbeidstid og/eller arbeidssted etter arbeidsavtalen. Arbeid ut over normal arbeidstid, på arbeidstakers faste arbeidssted eller ved fortsettelse av arbeidets utførelse, anses som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Se FIN 19. juni 2006 i Utv. 2006/1127.

Tjenestereise anses som arbeidstakers normale arbeidssituasjon. Hvis arbeidstaker har tilgang til EK-tjenesten etter avsluttet tjenestereise, vil imidlertid arbeidstaker være skattepliktig etter sjablongen, med mindre det dreier seg om sporadisk bruksadgang, se pkt. 1.7.

Tidsrom hvor arbeidstaker er tilgjengelig for arbeidsgiver for eksempel med beredskapsvakt/hjemmevakt, anses ikke som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Dersom arbeidstaker disponerer arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste i denne perioden skal han normalt skattlegges etter sjablongen.

Arbeidstaker som har med seg arbeidsgivers mobiltelefon (inkludert SIM-kort) hjem etter normal arbeidstid anses å disponere telefonen utenfor ordinær arbeidssituasjon. Dette gjelder selv om han for eksempel legger igjen telefonen i bilen. Legges telefonen igjen på arbeidsstedet, anses man ikke å disponere telefonen utenfor ordinært arbeidssted.

1.6 Sannsynliggjøring av ikke-bruk

Dersom en tjenestetelefon er tilgjengelig for arbeidstakeren utenfor ordinær arbeidssituasjon, må det i utgangspunktet antas at arbeidstaker benytter telefonen privat. Er det etter en konkret vurdering tilstrekkelig sannsynliggjort at telefonen overhodet ikke er brukt privat, skal det ikke foretas fordelsbeskatning. Det må foreligge svært spesielle forhold for å anse det som sannsynliggjort at en arbeidstaker ikke benytter telefonen privat, når den er tilgjengelig på fritiden (utenfor ordinær arbeidssituasjon). Se FIN 9. oktober 2006 i Utv. 2006/1595.

For at slik ikke-bruk skal anses sannsynliggjort er det normalt en forutsetning at det foreligger en skriftlig avtale om ikke-bruk mellom arbeidsgiver og arbeidstaker. Videre må det være mulig for arbeidsgiver og skattemyndighetene å føre en effektiv kontroll av hvorvidt dette forbudet mot privat bruk faktisk blir etterlevd. Dette kan for eksempel gjennomføres ved at telefonen er sperret fra å nå andre enn klart tjenesterelaterte telefonnumre.

1.7 Unntak fra sjablongregelen – sporadisk bruksadgang

Har arbeidstaker bare sporadisk adgang til privat bruk av arbeidsgivers EK-tjenester, anses ikke dette å gi skattepliktig inntekt. Vilkåret er at bruken ikke overstiger 14 dager i løpet av en 30-dagers periode og ikke mer enn totalt 30 dager i løpet av et inntektsår, jf. FSFIN § 5-12-23.

1.8 Fastsetting av fordelen etter sjablongregelen

1.8.1 Generelt

Arbeidstakere som får dekket én eller flere EK-tjenester, og som oppfyller vilkårene for sjablongbeskatning, skal ha et maksimalt årlig inntektstillegg på kr 4 392. Sjablongbeløpet er det samme uavhengig av antall tjenester som dekkes. Beregningen av den skattepliktige fordelen er forskjellig avhengig av om arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse) eller om den ansatte får dekket utgifter til eget abonnement (utgiftsgodtgjørelse).

1.8.2 Arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse)

Dekker arbeidsgiver én eller flere EK-tjenester som naturalytelse, skal arbeidstakeren ha et fast inntektstillegg på 4 392 kroner per år. Dette gjelder uavhengig av arbeidsgivers faktiske kostnader, og uavhengig av om arbeidstakeren betaler noe selv for tjenesten(e).

Disponerer arbeidstakeren arbeidsgiverfinansiert(e) EK-tjeneste(e) deler av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres forholdsmessig for det antallet hele og påbegynte måneder arbeidstakeren har disponert tjenesten. Skattepliktig fordel utgjør nærmere bestemt kr 366 per hele eller påbegynte måned arbeidstakeren har disponert tjenesten.

Eksempel - naturalytelse

Arbeidsgiver dekker kostnadene ved bruk av mobiltelefon og bredbånd (i bolig) som naturalytelse (arbeidsgivers abonnementer) i perioden 1. januar til 15. mai.

Beregning av skattepliktig fordel:

januar	*kr 366*
februar	*kr 366*
mars	*kr 366*
april	*kr 366*
mai	*kr 366*
Skattepliktig fordel	*kr 1 830*

1.8.3 Den ansatte får dekket sine utgifter til eget abonnement (utgiftsgodtgjørelse)

For ansatte som får dekket utgifter til én eller flere EK-tjeneste som utgiftsgodtgjørelse, vil skattepliktig fordel utgjøre det faktisk dekkede beløp begrenset oppad til kr 4 392 per år. For utgiftsgodtgjørelse gjelder det altså en særregel om at skattepliktig fordel skal begrenses til beløpet som er dekket av arbeidsgiver, dersom dekningen er lavere enn sjablongbeløpet. Når taket på kr 4 392 er nådd, vil all dekning av EK-tjenester resten av inntektsåret være unntatt fra skatteplikt.

Fordelen kommer til beskatning det året arbeidsgiver faktisk dekker/utbetaler godtgjørelsen, uavhengig av hvilket år fakturaen gjelder.

Dekningen anses som en utgiftsgodtgjørelse (refusjon) dersom det er arbeidstakers abonnement. Det er uten betydning om regningen sendes arbeidsgiver direkte.

Eksempel - utgiftsgodtgjørelse

Arbeidsgiver refunderer arbeidstakers mobiltelefonregninger med kr 1 802 i april, kr 1 953 i juni og kr 2 106 i oktober.

Beregning av skattepliktig fordel:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

April	*kr 1 802*
Juni	*kr 1 953*
Oktober (kr 2 106, maks. kr 4 392 per år)	*kr 637*
Skattepliktig fordel	*kr 4 392*

1.8.4 Kombinasjon av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse

Det kan forekomme tilfeller der arbeidstakeren får dekket elektronisk kommunikasjon ved en kombinasjon av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse, f.eks. ved at arbeidsgiver dekker telefonabonnement som naturalytelse, men refunderer arbeidstakers utgifter til eget bredbåndsabonnement. I slike tilfeller skal skattepliktig fordel etter sjablongregelen fortsatt være begrenset oppad til kr 4 392 per år. Skattepliktig fordel vil i disse tilfellene utgjøre kr 366 per måned for naturalytelsen, i tillegg til beløp som arbeidsgiveren har dekket som utgiftsgodtgjørelse. Når taket på kr 4 392 er nådd, vil all dekning av EK-tjenester resten av inntektsåret være unntatt fra skatteplikt.

Eksempel - kombinasjon av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse

Arbeidsgiver dekker kostnadene ved bruk av mobiltelefon som naturalytelse (arbeidsgivers abonnement) i hele året.

Arbeidsgiver refunderer arbeidstakers regning for bredbånd med kr 1 347 i april, kr 1 347 i juli og kr 1 347 i oktober.

Grunnlag for skattepliktig fordel:

Januar	*kr 366*
Februar	*kr 366*
Mars	*kr 366*
April (kr 366 + kr 1 347)	*kr 1 713*
Mai	*kr 366*
Juni	*kr 366*
Juli (kr 366 + kr 1 347, maks. kr 4 392 per år)	*kr 849*
Skattepliktig fordel	*kr 4 392*

1.9 Deltaker i deltakerlignet selskap

Deltaker i deltakerliknet selskap skattlegges for den sjablongmessig fastsatte fordelen ved privat bruk av selskapets elektroniske kommunikasjon. Dette forutsetter at deltakeren har kommunikasjonsutstyret for å utføre sine arbeidsoppgaver for selskapet på en forsvarlig måte. I motsatt fall vil deltakeren måtte skattlegges for de totale kostnader ved bruken.

Den delen som anses som privat bruk, skal behandles som arbeidsgodtgjørelse, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap», eventuelt som en utdeling fra selskapet etter sktl. § 10-42. Om selskapets fradragsrett for kostnader til elektronisk kommunikasjon, se pkt. 2.1.

1.10 Skattefri refusjon utenfor sjablongen

Dekker arbeidsgiver arbeidstakers utlegg til tjenstlige samtaler og disse er nærmere spesifisert etter regning, mottar arbeidstaker ingen fordel, og ytelsen vil ikke være skattepliktig.

Spesifikasjonen må inneholde tilstrekkelig informasjon til at det er åpenbart at den aktuelle utgiften skyldes tjenstlig bruk. Spesifikasjonen må for eksempel inneholde dato, klokkeslett, hvilket nummer det er ringt til, mottakers navn og samtaletid.

Utgifter til faste avgifter som abonnement og lignende, anses ikke som tjenstlige utlegg, og kan derfor ikke refunderes skattefritt.

1.11 Fribeløp for fellesfakturerte varer og tjenester, samt tilleggstjenester

Det er et skattefritt beløp på kr 1 000 for arbeidsgivers dekning av varer og tjenester som faktureres sammen med den elektroniske kommunikasjonstjenesten (fellesfakturerte varer og tjenester). Dette gjelder for eksempel teletorgtjenester, overpriset SMS/MMS, databasetjenester, programvare, nedlasting/strømming av tv-sendinger, musikk, filmer, spill osv. Det kan også være betaling for varer, eksempelvis mat og drikke fra automater. Flere tjenester som fellesfaktureres, kan også være inkludert i abonnementsprisen (tilleggstjenester). Det er for eksempel i dag abonnementer som inkluderer fri bruk av musikk- eller filmtjenester.

Bestemmelsen medfører at arbeidstaker som skattlegges etter sjablongreglene kan få dekket fellesfakturerte varer og tjenester, herunder tilleggstjenester, med inntil en samlet verdi på 1000 kroner uten at dette anses som en skattepliktig fordel, se FSFIN § 5-12-21 annet ledd.

Skattefritaket fungerer slik at det skattefrie bunnbeløpet fylles opp først. Arbeidsgiver kan la all dekning av slike varer tjenester inngå i det skattefrie beløpet uten å ta stilling til hva som er tjenstlig og privat bruk.

Dersom arbeidsgiver dekker kostnader til slike varer og tjenester med mer enn beløpsgrensen, må arbeidsgiver vurdere det overskytende og fastslå hva som er henholdsvis tjenstlig og privat bruk. Den delen av overskytende beløpet som gjelder privat bruk, skal skattlegges som lønn etter alminnelige regler.

Kostnadene ved dekning av fellesfakturerte varer og tjenester skal på den annen side holdes utenfor totalbeløpet som danner grunnlag for beregning av det sjablongmessige inntektspåslaget etter FSFIN § 5-12-21 første ledd.

Normalt kan fellesfakturerte varer og tjenester beløpsmessig skilles ut fra kostnadene til selve tilgangen ved hjelp av spesifisert regning. Dersom verdien av fellesfakturerte varer og tjenester ikke kan skilles fra verdien av EK-tjenesten, må verdien av tilleggstjenesten fastsettes skjønnsmessig.

1.12 Arbeidsgivers innrapportering mv.

Arbeidsgiver er pliktig til å gjennomføre forskuddstrekk, foreta innrapportering og beregne arbeidsgiveravgift av den ansattes skattepliktige fordel.

1.13 Privat bruk av elektronisk kommunikasjon både som lønnstaker og virksomhetsutøver

I noen tilfeller vil skattyter ha kostnader til elektronisk kommunikasjon i egen næringsvirksomhet samtidig som vedkommende er lønnstaker og får dekket EK-tjenester fra arbeidsgiver som han blir skattlagt for etter sjablongmetoden. Dette kan f.eks. bestå av at skattyter har mobiltelefon til privat bruk fra arbeidsgiver samtidig som han driver næringsvirksomhet hvor han kostnadsfører bredbåndsabonnement som også benyttes privat. Tilbakeføring for skattyterens egen private bruk av elektronisk kommunikasjon i virksomheten skal da begrenses til differansen mellom kr 4 392 og et eventuelt lavere beløp som er innrapportert fra arbeidsgiver. Dette vil medføre at skattyter heller ikke i disse tilfellene blir skattlagt for et høyere beløp enn sjablongbeløpet i FSFIN § 5-12-21.

2 Fradrag for kostnader til EK-tjenester

2.1 Generelt

Kostnader til EK-tjenester er fradragsberettiget i den utstrekning kostnadene vedkommer erverv av skattepliktig inntekt og for eksempel ikke er dekket av arbeidsgiver. Det må vurderes konkret hvilke kostnader som er pådratt. Om tilbakeføring for privat bruk, se pkt. 2.3.

Når elektronisk kommunikasjonsutstyr hovedsakelig brukes i yrkessammenheng, er kommunikasjonsutstyret et driftsmiddel. Om avskrivning/direkte fradragsføring, se

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

emnene om driftsmidler. Innmeldings-/etableringsavgift skal i prinsippet aktiveres, men i praksis godtas det direkte fradragsføring.

For lønnstaker som eier mobiltelefon vil det normalt ikke være grunnlag for å innrømme fradrag for kostnadene til denne. Dette gjelder selv om vedkommende har vakttjeneste og derfor må kunne nås etter arbeidstid f.eks. på hytte, i båt o.l.

Om fradragsrett for mobiltelefon og sikringsradio for skattytere som arbeider i skogen, se emnet «Skogbruk».

Personlig næringsdrivende gis fradrag for kostnad til elektronisk kommunikasjon i virksomheten. Fradraget skal imidlertid reduseres med det beløpet som faller på privatbruken etter sjablongreglene, se pkt. 1.8.1.

Eksempel

Gårdbruker Eva har en telefon og bredbåndsabonnement som benyttes både i virksomheten og privat. Totale kostnader for EK-tjenestene er på kr 20 000. Eva kan her kreve fradrag i virksomheten for disse kostnadene. Fradraget må imidlertid reduseres med Evas beregnede fordel etter sjablongen, altså kr 4 392.

For ektefeller som driver virksomhet sammen i felles bedrift, kan ektefellene i utgangspunktet fritt bestemme hvem som skal tillegges fordelen ved kommunikasjonsmiddelet. Når det gjelder mobiltelefoner skal ektefellene normalt anses å disponere hver sin telefon dersom de til sammen disponerer to eller flere telefoner. Det samme gjelder for barn som arbeider i foreldrenes bedrift.

Kostnad til elektronisk kommunikasjon i deltakerliknede selskap er fradragsberettiget hvis kostnaden anses som en driftskostnad. Om fastsetting av fordel ved privat bruk for deltakeren, se pkt. 1.9.

2.2 EK-tjeneste på arbeidsstedet

Personlig næringsdrivende med særskilt abonnement på EK-tjeneste på arbeidsstedet (kontor, butikk, verksted o.l.) uten tilknytning til bolig, innrømmes i alminnelighet fradrag for alle kostnader. Hvis det ikke foreligger mulighet for privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon vil det ikke være grunnlag for tilbakeføring for privat bruk. Dette vil normalt være tilfelle for bredbåndstilknytning, internettilknytning mv. på arbeidsplassen, med mindre kontoret mv. ligger i tilknytning til skattyters bolig. For mobiltelefon vil det vanskelig kunne legges til grunn at det ikke foreligger mulighet for privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon.

2.3 EK-tjeneste i bolig

Er bruk av EK-tjeneste i boligen nødvendig for en forsvarlig utøvelse av yrket, vil skattyteren ha krav på fradrag for kostnadene. Det skal foretas tilbakeføring for den private bruken i samsvar med reglene om privat bruk av EK-tjenesten. Dette innebærer at alle kostnadene ved EK-tjenesten i utgangspunktet skal kostnadsføres, men at tilbakeføring for privat bruk skal gjøres etter sjablongbeløpet med kr 4 392 per år. Tilbakeføringen skal begrenses til totale faktiske kostnader hvis disse er lavere en sjablongbeløpet.

2.4 Radiotelefon

For manuell oppsatt samtale over radiotelefon/VHF beror samtaleavgiften på hvilket geografisk område det ringes til. Det gis vanligvis ikke fradrag for radiotelefon/VHF for lønnstakere. Dette gjelder selv om de har vakttjeneste og derfor må kunne nås etter arbeidstid f.eks. i båt o.l.

Om fradragsrett for radiotelefon for fiskere, se emnet «Fiske».

2.5 Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet

Om fradrag for kostnader til å ringe hjem mv. i forbindelse med tjenestereiser med overnatting/opphold utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Sokkelarbeidere».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Endringssak – endring uten klage

- *Sktl. § 2-13 annet ledd.*
- *Sktbl. § 11-2, § 11-4 og § 11-6.*
- *Lignl. §§ 3-9 til 3-11, § 9-1 og §§ 9-5 til 9-11.*
- *Skattebetalingsforskriften § 11-2.*
- *Forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda (lignl.).*
- *Skattedirektoratets veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555 for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7.*
- *Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

1 Generelt

Etter at skatteoppgjøret i første instans er sendt ut til skattyter, behandles alle realitetsavgjørelser (herunder rettinger av skrive- og regnefeil) vedrørende skatteoppgjøret for inntektsåret som endringssak. Dette gjelder også fastsetting av inngangsverdi for aksjer. Det samme gjelder endring av fastsettingen av inngangsverdiene og skjermingsgrunnlag etter overgangsreglene for andeler i deltakerlignede selskaper.

Også endring av visse realitetsavgjørelser som ikke har betydning for fastsetting av årets inntekt og formue behandles etter reglene om endringssak. Skjæringspunktet mellom ordinær ligning og endringssak er det tidspunktet skatteoppgjøret er sendt ut. Dette gjelder f.eks. ved fastsetting av formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer.

Reglene om endringssak får også anvendelse når en skattyter som ikke er lignet under ordinær ligning, tas opp til behandling, f.eks. fordi skattekontoret ikke visste om skattyter eller størrelsen på et underskudd ikke er fastsatt.

En anmodning fra skattyter om endring av ligning når det foreligger klagerett, behandles etter reglene om endring etter klage. Dette gjelder også hvor klagen er sendt inn etter utløpet av klagefristen, forutsatt at den er kommet frem eller poststemplet innen ett år etter at skattelisten ble lagt ut (dvs. gjort tilgjengelig på www.skatteetaten.no) eller vedtak i endringssak ble truffet, se lignl. § 9-2 nr. 8, jf. § 3-7. Om endring av ligning etter klage, se emnet «Endringssak – klage».

«Klage»/anmodning fra skattyter om endring av ligning i saker hvor klageadgangen er uttømt, behandles etter reglene om endring uten klage. Det samme gjelder «klage»/anmodning om endring hvor det er gått mer enn ett år etter at skattelisten ble lagt ut (dvs. gjort tilgjengelig på www.skatteetaten.no) eller vedtak i endringssak er truffet, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Skattyter skal varsles om at han ikke har klagerett dersom saken ikke tas opp til behandling.

2 Kompetanse til å ta opp og avgjøre spørsmål om endring

2.1 Skattekontorets kompetanse

2.1.1 Skattekontorets adgang til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål av eget tiltak

Skattekontoret kan i utgangspunktet ta opp og avgjøre ethvert endringsspørsmål (se lignl. § 9-5 nr. 1 og § 9-8) til skattyters gunst eller ugunst som gjelder:

- avgjørelse under den ordinære ligningsbehandling, herunder forhåndsligning, summarisk endring og fastsetting vedrørende deltakerlignet selskap, jf. lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav a. Dette gjelder selv om andre deler av skattyterens ligning har vært behandlet i endringssak
- vedtak i endringssak når det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, jf. lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b. Dette gjelder uavhengig av hvilket organ som har truffet vedtaket
- skattytere som er forbigått ved ligningen.

Skattekontoret kan bringe sitt eget vedtak i endringssak inn for skatteklagenemnda for overprøving, jf. lignl. § 9-5 nr. 3. Dette gjelder selv om det faktiske grunnlaget for vedtaket ikke er uriktig eller ufullstendig.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skattekontoret kan avslå en begjæring fra skattyter om overprøving av skatteklagenemndas vedtak. Skattekontoret kan også anmode Skattedirektoratet om at et vedtak fattet av skatteklagenemnda bringes inn for Riksskattenemnda, se pkt. 8.2. Skattekontoret kan rette skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i avgjørelser under ordinær ligningsbehandling og vedtak i endringssak. Dette gjelder også om vedtaket er fattet av skatteklagenemnda, Skattedirektoratet eller Riksskattenemnda, eventuelt fattet av andre nemnder før 2008.

2.1.2 Skattekontorets plikt til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål

Skattekontoret skal ta opp og avgjøre spørsmål om endring (se lignl. § 9-5 nr. 2 og § 9-8):

- som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse eller et forlik etter at stevning er tatt ut
- når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen, f.eks. når reinvesteringsplikt ikke oppfylles, eller
- som følger av avtale som nevnt i lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

2.1.3 Motvirkning av ulovlig dobbeltbeskatning

Norsk skattelovgivning bygger på et prinsipp om at samme inntekt ikke skal beskattes to ganger på samme skattyters hånd. Skattekontoret har en selvstendig plikt til å avverge slik dobbeltbeskatning, se HRD i Utv. 2015/1639 (Rt.2015/982).

Der en endringssak vil medføre en ulovlig dobbeltbeskatning må det først vurderes når inntekten/kostnaden korrekt skal tidfestes. Det må deretter gjennomføres nødvendige endringer for dette året. Medfører fristreglene at det ikke kan foretas endring i det korrekte inntektsåret skal dobbeltbeskatning motvirkes i endringssaken som er under behandling. Det er uten betydning om skattyter kan bebreides for at dobbeltbeskatningssituasjonen oppsto, f.eks. ved at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Der skattyter anfører dobbeltbeskatning etter at ligning/endringssak er avsluttet, og på den bakgrunn anmoder om endring av tidligere inntektsår, skal anmodningen behandles etter de ordinære endringsreglene i ligningsloven § 9-5. Se nærmere pkt. 3.2

Om utgangspunktet for beregningen av fristen for endring av ligning i disse tilfellene, se pkt. 4.1

2.1.4 Særlig om overprøving som følge av domstolsavgjørelse

Plikten til å ta opp og avgjøre et spørsmål om endring som følge av domstolsavgjørelse mv. gjelder bare i forhold til de som er parter i saken. Om endring i forhold til andre, se pkt. 2.9.

Er ligningen opphevet på formelt grunnlag skal saken behandles på nytt av samme ligningsinstans, jf. lignl. § 11-1 nr. 5 siste punktum. Er det opphevede vedtaket truffet av skatteklagenemnda, skal nemnda således også treffe det nye vedtaket.

Er ligningen opphevet på materielt grunnlag, skal denne del av ligningen behandles helt på nytt av skattekontoret.

Endringsspørsmål som følger av, eller forutsettes i domstolsavgjørelse, og som gjelder inntektsåret 2006 eller tidligere år, avgjøres av skattekontoret uavhengig av hvilken instans som fattet vedtaket, jf. § 7 i Finansdepartementets forskrift 16.11.07 om overgangsbestemmelser ved iverksettelse av ny organisering av ligningsmyndighetene 1. januar 2008.

Om den særlige ettårsfristen som gjelder for spørsmål om endring som følge av domstolsavgjørelse, se pkt. 4.7.

2.2 Skatteklagenemndas kompetanse

Skatteklagenemnda kan overprøve endringsvedtak truffet av skattekontoret. Overprøvingen kan enten skje på bakgrunn av at skattekontoret krever det etter lignl. § 9-5 nr. 3, eller etter klage fra skattyter, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b. Om behandling av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

klage, se emnet «Endringssak – klage». Skatteklagenemnda kan ikke ta opp endringssak av eget tiltak, men kan anmode skattekontoret om å ta opp saken.

2.3 Skattedirektoratets kompetanse

2.3.1 Generelt

Skattedirektoratet kan kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak truffet av en skatteklagenemnd, når det finnes grunn til det etter en vurdering av de hensyn som er nevnt i lignl. § 9-5 nr. 7 første punktum. I tillegg må ett av følgende vilkår være oppfylt:

– det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling
– spørsmålet saken reiser har stor prinsipiell betydning
– det er særlig behov for å sikre rettsenhet
– vedtaket er i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst

jf. lignl. § 9-5 nr. 5 og forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda § 1. Gjelder det en uttalelse fra Sivilombudsmannen som tilsier endring av et vedtak fattet av skatteklagenemnda, skal vilkårene alltid anses oppfylt. Om vilkårene, se nedenfor.

Vilkårene ovenfor er omtalt i retningslinjer fastsatt av SKD 4. januar 2008, og er omtalt nedenfor. I tillegg må det foretas en vurdering ut fra retningslinjer omtalt i pkt. 3.

Om Skattedirektoratets vedtakskompetanse i forbindelse med klage fra skattyter over avgjørelse som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner, se emnet «Endringssak – klage», pkt. 4.3. Dersom ettårsfristen etter lignl. § 9-2 nr. 8 er utløpt må skattekontoret på eget initiativ be Skattedirektoratet om å behandle saken.

2.3.2 Vilkårene allmenn interesse eller prinsipiell betydning

Vilkårene om allmenn interesse eller prinsipiell betydning er aktuelle hvis rettstilstanden er uklar, for eksempel hvor det er uklart hvordan en ny lovbestemmelse skal forstås. Et spørsmål vil i utgangspunktet ha prinsipiell betydning når en avgjørelse gir veiledning på et juridisk tvilsomt område eller supplerer nåværende rettstilstand, for eksempel ved å endre eller fastlegge ligningspraksis, fastlegge rekkevidden av en bestemmelse eller gi retningslinjer for øvrig.

Disse vilkårene skal praktiseres betydelig strengere hvor det er spørsmål om å endre et vedtak til skattyters ugunst enn hvor det gjelder endring til skattyters gunst.

2.3.3 Vilkåret om særlig behov for å sikre rettsenhet (likebehandling)

Vilkåret om særlig behov for å sikre rettsenhet er aktuelt hvor flere skattytere er involvert i det samme sakskomplekset og ellers hvor det er i ferd med å danne seg ulik praksis på de ulike skattekontorene. Selv om overprøvingsadgangen skal være snevrere for endring til skattyters ugunst enn til skattyters gunst, kan endring skje både til gunst og ugunst for skattytere som omfattes av samme sakskompleks. Forutsatt at faktum er tilnærmet identisk vil dette også for eksempel gjelde der en lønnsytelse fra samme arbeidsgiver er skattlagt ulikt på arbeidstakernes hånd eller en tomtesalgsgevinst el. er skattlagt forskjellig på selgernes hånd.

2.3.4 Overprøving av vedtak i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst

Hvis skatteklagenemndas vedtak er i strid med gjeldende rett, kan vedtaket bringes inn for Riksskattenemnda og endres til skattyters gunst, dersom det finnes grunn til det etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. For at et vedtak som er i strid med gjeldende rett skal kunne bringes inn for Riksskattenemnda for endring til skattyters ugunst, må ett av vilkårene i forskrift 23. november 2007 nr. 1285 § 1 bokstav a – c være oppfylt, se ovenfor.

2.4 Riksskattenemndas kompetanse

Riksskattenemnda kan overprøve vedtak truffet av skatteklagenemnda som Skattedirektoratet har forelagt Riksskattenemnda etter lignl. § 9-5 nr. 5 og forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i

Riksskattenemnda § 1. Etter forskriften § 3 kan Riksskattenemnda henlegge en sak når den finner at vilkårene etter forskriften § 1 ikke er til stede.

Riksskattenemnda har ikke hjemmel til å ta opp endringssak av eget tiltak, men kan anmode Skattedirektoratet om å ta opp saken.

2.5 Utvidelse av vedtaksmyndighet i endringssak som er tatt opp

Skattekontoret, skatteklagenemnda og Riksskattenemnda kan under behandlingen av en endringssak utvide saken til å omfatte andre spørsmål ved skattyterens ligning, herunder spørsmål om tilleggsskatt innenfor de frister som gjelder for endringsspørsmålet. Skattyter kan i slike tilfeller kreve at disse spørsmålene behandles på nytt av skattekontoret som endringssak, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Om varslingsplikten i disse tilfellene, se emnet «Varsel».

2.6 Henleggelse av en sak

Det organ som skal treffe vedtak, kan henlegge en sak etter tilsvarende vurdering som skal foretas før spørsmål om endring tas opp, se lignl. § 9-5 nr. 7.

Dette gjelder ikke endringssak som er tatt opp:

- av skattekontoret fordi kontoret hadde plikt til dette, se ovenfor og lignl. § 9-5 nr. 2
- ved klage som skattyteren har krav på å få behandlet, se emnet «Endringssak – klage».

2.7 Omgjøring av eget vedtak

2.7.1 Omgjøring av vedtak i endringssak

Skattekontoret, skatteklagenemnda og Riksskattenemnda kan omgjøre eget vedtak før vedtaket er sendt skattyter. Derimot kan ikke disse omgjøre eget vedtak i endringssak etter at det er sendt skattyter.

2.7.2 Omgjøring av skattekontorets avgjørelse om avvisning

Skattekontoret kan omgjøre egen avgjørelse om avvisning i tilfeller hvor det ikke foreligger klagerett, hvor anmodningen om endring kommer etter utløpet av ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8. Spørsmålet om omgjøring må tas opp innenfor fristen i lignl. § 9-6. Omgjøring innenfor ettårsfristen behandles etter reglene om klage, se emnet «Endringssak – klage», pkt. 4.4.

2.8 Særlig om endring som følge av ligningsmyndighetenes forhøyelse av inntekt

Ved behandlingen av en endringssak til skattyters ugunst, forekommer det at skattyter ønsker å endre disposisjoner som er lagt til grunn ved ligningen. Blir skattyterens inntekt forhøyet i en endringssak, har skattyter krav på fradrag som direkte knytter seg til inntektstillegget. I en viss utstrekning har han også rett til å kreve andre endringer som ikke har direkte tilknytning til inntektstillegget. For poster som ikke har tilknytning til inntektservervet, må spørsmålet om endring vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7, se pkt. 3. Ved denne vurderingen må det tillegges stor vekt at ligningen allerede er tatt opp til endring. Blant annet vil følgende momenter ha betydning:

- Regnskapsrettslige og selskapsrettslige regler må ikke være til hinder for endring.
- Om det foreligger et legitimt behov for skattyter for å kunne reparere forskyvningen av skattefundamentet.
- Om skattyter kunne oppnådd samme resultat hvis forholdet var rettet innen fristen for levering av selvangivelsen.
- Om skattyter har reagert og krevd omdisponering innen rimelig tid.

Retten til endring er i utgangspunktet avskåret

- hvis skattyter har opptrådt illojalt. Med illojalt i denne sammenheng menes først og fremst der det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene. Nærmere om hva som ligger i illojalitetsbegrepet, se blant annet FIN i Utv. 1995/1258, HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), og LRD av 8. mai 2003 i Utv. 2003/1008 (Lodin AS).
- når det foreligger en privatrettslig bindende transaksjon, se pkt. 2.3.

2.9 Særlig om endring pga. endret fortolkning av skattebestemmelser

Blir en bestemmelse i skattelovgivningen, f.eks. som en følge av en domstolsavgjørelse, tolket på en annen måte av ligningsmyndighetene enn det de tidligere anså for å være riktig, vil ofte en rekke skattytere ønske å få endret sin ligning for tidligere år, i samsvar med den nye rettsoppfatningen. Spørsmålet om endring skal vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7, se pkt. 3. Som utgangspunkt bør det tillates endring innenfor treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2, se pkt. 4.

3 Vurdering av om endringssak bør tas opp

3.1 Generelt

Før endringssak tas opp på annet grunnlag enn klage fra skattyter med klagerett, skal det som hovedregel vurderes om det er tilstrekkelig grunn til å ta opp saken, se lignl. § 9-5 nr. 7. Om domstolsprøving ved denne vurderingen, se emnet «Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet», pkt. 3.4. Gjelder det spørsmål om Riksskattenemda skal overprøve et vedtak fattet av skatteklagenemnda, må i tillegg vilkårene i forskrift 23. november 2007 nr. 1285 § 1 være oppfylt. Om disse vilkårene, se pkt. 2.3.1.

Ved vurderingen etter lignl. § 9-5 nr. 7 skal det særlig tas hensyn til spørsmålets betydning, skattyterens forhold, om saken er tilstrekkelig opplyst og tiden som er gått. Også andre momenter kan tillegges betydning ved avgjørelsen. Det skal foretas en helhetsvurdering av saken hvor alle relevante forhold tillegges vekt. Se for øvrig SKD veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555.

Før skattyter varsles om at saken tas opp, skal det foretas en foreløpig vurdering etter disse retningslinjene, men uten at det er nødvendig å begrunne dette nærmere i varselet. Har skattyter innsigelser til at saken tas opp, skal skattekontoret foreta en begrunnet vurdering av om det er tilstrekkelig grunn til å ta saken opp. I slike tilfeller skal denne vurderingen fremgå som en del av endringsvedtaket. Det er ikke krav om slik begrunnet vurdering i tilfeller hvor skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 tredje punktum.

Endringssak som skattekontoret har plikt til å ta opp omfattes heller ikke av reglene om vurdering, se ovenfor og emnet «Endringssak – klage».

Om henleggelse av sak etter tilsvarende vurdering, se pkt. 2.6.

Skattyter har klagerett både på beslutningen om å ta opp saken og det materielle innholdet i vedtaket i endringssaken når saken er avgjort av skattekontoret.

Skattyter har ikke klagerett på vedtak om å avvise realitetsbehandling av en anmodning om endring av ligning som er innkommet mer enn ett år etter at ligningen ble lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.9 side 27.

Er saken avgjort av skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda foreligger ikke klagerett. Se emnet «Endringssak – klage».

3.2 Spørsmålets betydning

Vurderingen skal for det første ta utgangspunkt i om endringsbeløpet er betydelig. I alminnelighet bør endringssak ikke fremmes dersom endringen i formue ikke er over kr 20 000 eller endringen i inntekt ikke er over kr 1 000. Endringssak bør likevel fremmes dersom spørsmålet har prinsipiell betydning for en større gruppe skattytere.

Regne-, skrive- og overføringsfeil og feil ved registrering av fastsetting av inntekt/formue mv. bør i alminnelighet endres. Dette gjelder selv om feilen er under de angitte beløpsgrenser når endringen er til skattyters gunst og det ikke har gått lang tid siden den ligningen eller endringssaken feilen gjelder, ble utført. Det samme gjelder i tilfeller hvor det foreligger ulovlig dobbeltbeskatning.

3.3 Skattyters forhold

Skattyters eget forhold har særlig betydning ved endringer til gunst for skattyter. Det er liten grunn til å foreta endring til skattyters gunst dersom den tidligere fastsetting skyldes at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, f.eks. ved å ha unnlatt å levere selvangivelse eller å besvare ligningsmyndighetenes forespørsler.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Endring til skattyters ugunst bør i utgangspunktet tas opp hvor skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Endring til skattyters ugunst, vil imidlertid i alminnelighet skyldes ligningsmyndighetenes kontrolltiltak. Avdekkes det gjennom slike tiltak bevisste skatteunndragelser, bør endring gjennomføres i den utstrekning fristreglene ikke er til hinder for dette, se nedenfor. Imidlertid kan andre momenter i en helhetsvurdering likevel medføre at endring unnlates.

Hvor opplysningsplikten delvis er oppfylt, må det foretas en konkret vurdering av hvilken vekt dette skal tillegges. Ved vurderingen må det også tas hensyn til skattyters sosiale forhold og personlige forutsetninger, f.eks. utdanning og yrkeserfaring.

Manglende opplysninger eller manglende bruk av klageretten der det er foretatt skjønnsligning på grunn av ikke levert selvangivelse, kan skyldes at skattyter på grunn av en vanskelig livssituasjon ikke har maktet å følge opp dette. Dette kan skyldes psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk, fengselsopphold mv. Skattekontoret bør i stor grad være innstilt på å ta slike saker opp til realitetsbehandling, selv om det er gått flere år etter klagefristens utløp så lenge det er innenfor 10-årsfristen i lignl. § 9-6 nr. 1, jf. SKD veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555.

For at saken skal tas opp til endring må skattyter bidra til at grunnlaget for ny ligning blir mest mulig korrekt. Skattyter må levere manglende pliktige ligningsoppgaver og sannsynliggjøre at inntekts- og formuesansettelsene for de aktuelle inntektsårene er vesentlig høyere enn de virkelige forhold. Så langt som mulig må skattyter dokumentere at han har vært i en vanskelig situasjon de aktuelle inntektsårene. Videre må skattyter sannsynliggjøre andre forhold som skattekontoret finner nødvendig for sakens opplysning og for øvrig samarbeide og gi de opplysninger skattekontoret ber om, jf. SKD veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555.

3.4 Sakens opplysning

Det må også vurderes om saken er tilstrekkelig opplyst og hvorvidt det merarbeid som endringssaken krever, står i rimelig forhold til sakens betydning. Bygger det opprinnelige vedtak på et mangelfullt faktisk grunnlag og dette kan legges ligningsmyndighetene til last, bør feil som skyldes dette forhold, rettes ved endringssak. Forutsetningen er at mangelen har virket til skattyters ugunst og at han er lite å bebreide for mangelen.

3.5 Tiden som er gått

I utgangspunktet er det mindre grunn til å ta opp endringssak jo lengre tid som er gått. Dette gjelder i særlig grad endring til skattyters gunst i og med at systemet forutsetter at skattyter selv kontrollerer sin ligning og klager innen de fastsatte frister når han finner feil. Om skattyter som har vært i en vanskelig livssituasjon, se pkt. 3.3. Se for øvrig emnet «Endringssak – klage».

3.6 Samlet vurdering

En samlet vurdering av de momenter som bør tillegges vekt, tilsier at det ikke skal være kurant å få gjennomført endring av ligningen til skattyters gunst når skattyter ikke har gjort bruk av sin klagerett innen fristen. Som utgangspunkt bør endring av en skjønnsmessig fastsetting ikke tas opp med mindre det er åpenbare feil av betydning i fastsettingen. Hvis skattyter har vært i en vanskelig livssituasjon kan dette stille seg annerledes, se pkt. 3.3.

Lider ligningsmyndighetenes vedtak av åpenbare feil som ligningsmyndighetene til dels kan lastes for, bør det imidlertid foretas endring i skattyters favør.

Endring til skattyters ugunst skal som hovedregel foretas når bevisste skatteunndragelser avdekkes. For andre feil må det foretas en konkret vurdering slik at rettinger som kan oppfattes som unødig pirk unngås. Retting av gjennomgående feil som ikke har alvorlig karakter, bør f.eks. bare foretas for de siste tre år.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.7 Spesielt om konkursbo

Der bostyrer i personlige konkursboer ber om endring av ligningsfastsettinger etter lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b, kan ligningen tas opp til endring selv om bostyreren ikke opptrer som fullmektig for skattyter, og dermed ikke har klagerett.

Reglene er ikke til hinder for at for eksempel et aksjeselskaps tidligere styreleder henvender seg til skattekontoret med anmodning om endring av selskapets ligning for tidligere år.

Vurderingen av om slike saker skal tas opp, skal skje etter de samme retningslinjer som ellers, se ovenfor.

4 Frister for å ta opp endringsspørsmål

4.1 Generelt

Endring av ligning kan i utgangspunktet ikke tas opp mer enn ti år fra utløpet av inntektsåret, jf. lignl. § 9-6 nr. 1. Dette gjelder uavhengig av om saken tas opp av ligningsmyndighetene eller skattyteren.

Selv om tiårsfristen ikke er utløpt, vil endringsadgangen ofte være begrenset av en treårsfrist etter lignl. § 9-6 nr. 2, se pkt. 4.2 eller en toårsfrist etter lignl. § 9-6 nr. 3, se pkt. 4.3. Treårsfristen gjelder både endringer til skattyters gunst og ugunst, mens toårsfristen bare gjelder ved endringer til skattyters ugunst.

Ved endring av ligning etter skattyters død gjelder det i tillegg til dette en toårsfrist regnet fra dødsfallstidspunktet, se pkt. 4.4.

I visse tilfeller kan endringssaker også tas opp etter utløpet av de fristene som er nevnt ovenfor, se pkt. 4.6, pkt. 4.7 og pkt. 4.8 og emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 6.2.2.

Som utgangspunkt løper fristene fra utløpet av det inntektsår endringssaken gjelder. Med inntektsåret menes utløpet av kalenderåret. For skattytere som har avvikende inntektsperiode løper fristen fra utløpet av det kalenderår hvor den avvikende inntektsperiode utløper. Når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter, regnes fristen fra utløpet av det år hvor vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt, jf. lignl. § 9-6 nr. 7. Dette gjelder f.eks. hvor det er krevd betinget skattefritak og reinvesteringsplikten ikke oppfylles. Tiårsfristen og treårsfristen løper da fra utløpet av det år fristen for reinvestering gikk ut.

Summering av akkumulerte underskudd til fremføring regnes i denne sammenheng ikke som en del av ligningen. Oppretting av slik summeringsfeil kan derfor gjøres uten hinder av fristene i lignl. § 9-6. Se LRD av 30. august 2004 (Agder) i Utv. 2004/886.

4.2 Treårsfristen for endring til skattyters gunst eller ugunst

Fristen for å ta opp en endringssak er tre år fra utløpet av inntektsåret når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, jf. lignl. § 9-6 nr. 2. Forutsetningen for den kortere frist er at det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig. Bare faktumsvikt som er rettslig relevant for den endringen det bes om, kan føre til at treårsfristen ikke kommer til anvendelse. Se HRD av 10. mars 2011 i Utv. 2011/787 (Rt. 2011/340) (Skåland). «Anvendelse av skattelovgivningen» omfatter for det første den generelle tolkningen av skattebestemmelser, herunder anvendelsen av rettskildefaktorer som ligningsmyndighetene tar i betraktning ved anvendelsen av en skatteregel. Dette gjelder for eksempel forståelsen av skattebestemmelsens ordlyd, forståelsen av lovforarbeider, rettspraksis, ligningspraksis mv. Anvendelsen av EØS-reglene på norsk skattelovgivning omfattes også, se LRD (Borgarting) av 15. april 2008 i Utv. 2008/875. Anvendelsen av skattereglene på et gitt faktum (subsumsjonen) anses også som en del av «anvendelsen av skattelovgivningen».

Det er vanlig å bruke betegnelsen prejudisielle rettsforhold om rettsforhold utenfor skattelovgivningen. Dette gjelder for eksempel spørsmålet om hvem som er eier av en fast eiendom, om det har funnet sted et eierskifte, om skattyter skylder noe etc. Slike rettsforhold anses i utgangspunktet som en del av det faktiske grunnlaget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Vurdering av om en skatteregel får anvendelse for det aktuelle faktum er ikke et prejudisielt rettsforhold. Dette gjelder selv om den aktuelle skatteregelen benytter et begrep som også har et underliggende privatrettslig innhold. En realisasjon innebærer blant annet overføring av eiendomsrett mot vederlag. Spørsmålet om hvem som har eiendomsrett til det aktuelle objekt er et prejudisielt rettsforhold og er en del av det faktiske grunnlaget. Når dette er klarlagt, må det tas stilling til om det foreligger en realisasjon. Dette er et spørsmål om anvendelse av skattereglene. Se HRD av 10. mars 2011 i Utv. 2011/787 (Rt. 2011/340) (Skåland). (Vurderingen av hvorvidt et tap skal vurderes som tap på fordring eller tap av annen karakter, er et rent skatterettslig spørsmål som beror på en tolkning av sktl. § 6-1 og § 6-2 annet ledd, og innebærer således «anvendelse av skattelovgivningen» etter lignl. § 9-6 nr. 2.) Se også LRD av 27. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/226. (Ved vurdering av når innvinning av en aksjegevinst fant sted hadde ligningskontoret bygget på feil rettsanvendelse og ikke et uriktig eller ufullstendig faktum.)

Treårsfristen gjelder ved endring både til skattyters gunst og til hans ugunst. Treårsfristen gjelder selv om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger ved innleveringen av selvangivelsen, forutsatt at ligningsmyndighetene likevel hadde tilstrekkelige opplysninger ved den tidligere avgjørelsen. Den tidligere avgjørelsen kan være ordinær ligning eller et vedtak i en endringssak. Det kan også være et vedtak om å unnlate å foreta endring av ligning.

Ved endring av ordinær ligning til skattyters ugunst vil toårsfristen gå foran treårsfristen i tilfeller hvor skattyter ved innleveringen av selvangivelsen ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. pkt. 4.3. Treårsfristen begrenser adgangen til å endre vedtak truffet under ordinær ligning hvor det ved innleveringen av selvangivelsen ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, men hvor riktige opplysninger foreligger før ligningsvedtaket ble truffet. Det er uten betydning om de korrigerte opplysningene skriver seg fra skattyter selv, eller de er fremkommet på andre måter, for eksempel ved kontrolltiltak.

Ved endring av endringsvedtak gjelder treårsfristen hvis det faktiske grunnlaget for endringsvedtaket ikke var uriktig eller ufullstendig.

Avgjørende for å kunne foreta endring uavhengig av treårsfristen er at det foreligger et nytt faktisk grunnlag for den nye ligningsavgjørelsen. Årsaken til at den tidligere avgjørelsen bygget på feil faktisk grunnlag er uten betydning i forhold til treårsfristen.

Om frist der det foreligger uttalelse fra Sivilombudsmannen, se pkt. 4.8.

4.3 Toårsfristen for endring til ugunst for skattyter

Er endringen til ugunst for skattyteren er fristen for å ta opp endringssak:

- to år fra utløpet av inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a, og han ikke har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han var eller burde være klar over, sml. lignl. § 4-1 og Høyesteretts kjennelse av 22. desember 1999 i Utv. 2000/32 (Rt. 1999/1980) (Møller).
- to år fra utløpet av inntektsåret, eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endringssak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som han ikke var eller burde vært klar over, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav b.

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er et vilkår for at toårsfristen ikke skal gjelde ved endring til ugunst for skattyteren.

Ved vurderingen av om endringen er til ugunst for skattyter, kan det etter omstendighetene være riktig å se flere inntektsår under ett. Om et slikt tilfelle se LRD av 10. januar 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/191.

For at det skal anses å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må det være en viss sammenheng mellom de uriktige eller ufullstendige opplysningene og den post som det er aktuelt å endre. Tilstrekkelig sammenheng forelå i HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). (Feilaktige opplysninger om et selskaps leiekostnader ga adgang til å endre ligningen også for rentekostnadene, fordi det var en slik sammenheng mellom leie og rente at også opplysningene om rentekostnadene for de aktuelle

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

årene måtte anses for å være uriktige) og HRD i Utv. 2006/539 (Rt. 2006/404) (Invensys) (Et dansk selskap som var skattepliktig for inntekt av oppdrag i Norge fikk økt den skattepliktige inntekten ved endringsvedtak. Førstvoterende uttalte (avsnitt 54): «Det bør etter mitt syn likevel foretas en noe mer konkret vurdering av skattyterens lojalitet, sammenholdt med feilens art og sammenhengen mellom feilen og det spørsmålet i ligningen det er aktuelt å rette.» I saken forelå det endringsadgang, bl.a. fordi det forelå flere feil innenfor samme sakskompleks, nemlig allokering av inntekter og utgifter til selskapets filial i Norge under utførelsen av ett og samme prosjekt).

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er også et vilkår for ileggelse av tilleggsskatt. Utgangspunktet er at dette vilkåret må forstås på samme måte i forhold til fristene for ligningsmyndighetenes endringsadgang som i forhold til tilleggsskatt. Om hvordan dette forstås i forhold til tilleggsskatt, og om ulike beviskrav, se emnet «Tilleggsskatt».

Det foreligger for øvrig flere andre Høyesterettsavgjørelser som behandler spørsmålet om skattyteren har gitt fullstendige og riktige opplysninger. Se f.eks. HRD i Utv. 1993/1073 (Rt. 1992/1588) (Loffland), HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883) (Slørdahl), HRD i Utv. 1997/747 (Rt. 1997/860) (Heerema), HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit) og HRD av 30. oktober 2012 i Utv. 2012/1701 (Rt. 2012/1648) (Statoil ASA). Se også LRD av 30. august 2004 (Agder) i Utv. 2004/886 og URD av 13. august 1993 (Bergen byrett) i Utv. 1993/1325.

4.4 Dødsfall

Er skattyter død gjelder i utgangspunktet de vanlige fristene. Endringssak kan likevel ikke tas opp mer enn to år etter dødsfallet jf. lignl. § 9-6 nr. 4, dersom boet er:

– overtatt av selvskiftende arvinger, eller
– endelig oppgjort.

Det er i praksis lagt til grunn at toårsfristen også gjelder for enearving som har overtatt boet udelt. Er boet overtatt i uskifte av gjenlevende ektefelle, gjelder de vanlige frister.

Toårsfristen regnet fra dødsfallet, gjelder også for endringssak hvor skattelovgivningen foreskriver endring av ligning.

4.5 Forholdet til reglene om klage

Fristene som er nevnt ovenfor er ikke til hinder for å behandle klage fra skattyter, i tilfeller hvor det foreligger klagerett, forutsatt at ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8 ikke er utløpt. Se nærmere i emnet «Endringssak – klage», pkt. 10.

4.6 Overprøving i nemndene

Fristene ovenfor er ikke til hinder for at skattekontoret eller Skattedirektoratet kan kreve at henholdsvis skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda overprøver endringsvedtaket jf. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav b. Melding om overprøvingskravet må være sendt skattyter innen fire måneder etter at endringsvedtaket ble truffet. Den spesielle frist for overprøving har bare betydning dersom de ordinære frister er utløpt, jf. LRD av 13. januar 1997 (Borgarting) i Utv. 1997/358 og FIN i Utv. 1995/109.

4.7 Domstolsavgjørelse/forlik

Fristene ovenfor er heller ikke til hinder for at spørsmål om endring, som følge av en domstolsavgjørelse, tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig, jf. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c. Tilsvarende gjelder forlik etter at stevning er tatt ut.

Bestemmelsen gjelder bare for de som er parter i rettssaken, se også FIN i Utv. 2003/137. Denne fristen gjelder bare i de tilfeller hvor de ordinære fristene er utløpt. Se også HR-kjennelse av 3. november 2010 inntatt i Utv. 2010/1537 (Rt. 2010/1336).

Innenfor ettårsfristen kan skattekontoret ta opp både spørsmål som domstolsavgjørelsen tar stilling til samt spørsmål som anses å være en følge av domstolsavgjørelsen. Se for eksempel HRD av 30. oktober 2012 i Utv. 2012/1701(Rt. 2012/1648) (Statoil ASA). (I den tidligere domstolsavgjørelsen var det tatt stilling til om ligningsmyndighetene kunne nekte fradrag for forsikringspremie betalt til selskapets eget datterselskap

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

(captive). Retten kom til at det måtte innrømmes fradrag. HR kom til at ligningsmyndighetene ved ny ligning kunne se nærmere på fradragets størrelse, da dette måtte anses å være «en følge av» dommen.)

Går domstolsavgjørelsen ut på at en ligning oppheves og de øvrige fristene er utløpt, må skattekontoret ta opp spørsmålet om endring innen utløpet av ettårsfristen for å unngå at retten til å beskatte den aktuelle inntekten faller bort. Det beror på en tolkning av domsslutningen og domspremissene hvilke deler av ligningen som anses opphevet. Dette kan i noen tilfeller være mer enn det som anses rettskraftig avgjort, jf. HRD i Utv. 2000/385 (Rt. 2000/244). (Lagmannsretten opphevet ligningene for 1990 og 1991, da leieinntekter uriktig var behandlet som pensjonsgivende næringsinntekt. Høyesterett la til grunn at det bare var spørsmålet om leieinntektene var pensjonsgivende næringsinntekt som var rettskraftig avgjort. Høyesterett kom likevel til at lagmannsrettens dom innebar at vedtaket om ligningen av leieinntektene var opphevet i sin helhet. Siden ligningskontoret tok opp spørsmålet etter at fristen var utløpt, var det ikke lenger adgang til å treffe vedtak om skattlegging av leieinntektene, og skattyter måtte få tilbakebetalt all innbetalt skatt knyttet til leieinntektene.)

4.8 Uttalelse fra Sivilombudsmannen

Fristene ovenfor, herunder 10-årsfristen, er ikke til hinder for endring av ligning som følge av uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak der skattyteren er part, jf. § 9-6 nr. 5 bokstav d. Dette gjelder både i saker der Sivilombudsmannen har kommet med en konkret anbefaling om at ligningen bør endres, og i saker der han anmoder ligningsmyndighetene om å behandle saken på nytt uten å gi uttrykk for hva resultatet bør bli.

Det er ingen lovsatt frist for endring som følge av Sivilombudsmannens uttalelser, men FIN har påpekt at slike saker bør prioriteres.

Der Sivilombudsmannens uttalelse tas til følge, vil det måtte fattes vedtak i endringssak. Blir utfallet av vurderingen at ligningen ikke endres, skal skattyter underrettes enten ved et vedtak eller et begrunnet brev.

4.9 Økning av pensjonsgivende inntekt

Selv om fristene er utløpt, kan ligningsmyndighetene likevel vedta økning av pensjonsgivende inntekt, når skattyteren forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort og som han ikke kan lastes for, jf. lignl. § 9-6 nr. 6. Om dette, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 6.2.

4.10 Forhåndslignet skattyter

Om fristene for adgangen til å ta opp endringssak overfor skattyter som har krevd forhåndsligning eller blitt forhåndslignet, se emnet «Forhåndsligning».

4.11 Avbrytelse av fristen

For avbrytelse av fristen må saken være tatt opp innen fristen. Det er ikke et krav at vedtak foreligger innen fristen.

For at saken skal anses å være «tatt opp» må skattyteren som hovedregel ha fått melding om eller blitt orientert om at endringssak er påbegynt. En uformell meningsutveksling mellom skattekontor og skattyter er ikke tilstrekkelig til at saken anses å være «tatt opp». Oversendelse av bokettersynsrapport som inneholder forslag om konkrete ligningsmessige endringer vil derimot tilfredsstille kravet. Tas saken opp muntlig, skal dette straks bekreftes skriftlig.

Er det hensiktsmessig, bør endringssak uten klage tas opp i form av et varsel etter lignl. § 9-7 som bør være sendt fra kontoret i rimelig tid før fristens utløp. Varslet må angi hvilke spørsmål som er tatt opp til behandling. Om varsel, se emnet «Varsel».

Er det skattyter som anmoder om å endre ligningen, anses saken tatt opp når han har sendt en henvendelse til skattekontoret om endring av nærmere bestemte spørsmål.

Se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 113 flg., HRD i Utv. 1997/747 (Rt. 1997/860) og HRD i Utv. 2000/385 (Rt. 2000/244).

4.12 Lang tidlpassivitet

Adgang til å foreta en endring før utløpet av 10-årsfristen kan i særlige tilfelle falle bort ved passivitet fra ligningsmyndighetenes side, se HRD i Utv. 1967/306 (Rt. 1967/581). Om tilfeller hvor passivitet ikke ble tillagt avgjørende vekt, se HRD i Utv. 1990/271 (Rt. 1990/189) (Faktum Forlag AS), HRD i Utv. 1992/1103 (Rt. 1992/236) og HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883) (Slørdahl). Se også LRD av 18. november 1996 (Borgarting) i Utv. 1997/74 (Hersløv) og LRD av 29. november 1996 (Gulating) i Utv. 1997/957 (Storheim).

4.13 Endring av avskrivningsgrunnlag

Spørsmålet om et driftsmiddel er avskrivbart, fastsetting/fordeling av kostpris som grunnlag for avskrivninger, og hvilken avskrivningsgruppe og sats som skal benyttes, er en del av ligningsvedtaket for det enkelte år. Behandlingen i anskaffelsesåret er ikke bindende for senere inntektsår. Selv om fristene for å endre ligningen for anskaffelsesåret er utløpt, kan det innenfor fristene i lignl. § 9-6 foretas endring av ligning for senere år dersom behandlingen i anskaffelsesåret ikke er i samsvar med loven eller de faktiske forhold.

5 Hvem skal endringssaken tas opp overfor

5.1 Skattyter

Sak om endring av ligning skal tas opp overfor skattyteren selv, dvs. den som har ansvar for å levere vedkommende selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister». Er skattyterens oppholdssted ikke kjent, må varslingsplikten i alminnelighet anses oppfylt når varslet er sendt til den sist kjente adresse.

For selskap som lignes som eget skattesubjekt, skal saken tas opp overfor selskapet, eventuelt styret eller dets formann. For bo skal saken tas opp overfor skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger.

5.2 Deltakerlignet selskap

For deltakerlignet selskap skal saken tas opp overfor den som etter lignl. § 4-9 nr. 4 har plikt til å levere selskapsoppgave på selskapets vegne. I tillegg skal deltakere som vil bli berørt av endringen, varsles på vanlig måte.

5.3 Sameie

For sameie skal hver av sameierne varsles.

5.4 Fullmektig

Benytter skattyter seg av fullmektig, skal varslet rettes til ham for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Varslet kan likevel rettes direkte til fullmaktsgiver når hensynet til denne tilsier det, men fullmektigen skal da ha gjenpart av brevet. Om hvem som er fullmektig, se emnet «Fullmektig».

5.5 Spesielt om fastsettinger i aksjeselskap som har virkning for aksjonærene

Selv om endringen får betydning for aksjonærene, skal for eksempel varsel om endring av formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer sendes aksjeselskapet og ikke den enkelte aksjonær.

Før en faktisk endret formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer kan brukes i forhold til den enkelte aksjonærs ligning, må imidlertid den enkelte varsles på vanlig måte.

5.6 Utenlandsk aksjonær

Det er det norske utdelende selskap som er ansvarlig for kildeskatt ved utdeling av utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. sktl. § 10-13. Ved endringssak som medfører endring av skattepliktig utbytte for utenlandsk aksjonær, varsles både selskap og aksjonær.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Summarisk endring hos vedkommende skattyter

6.1 Generelt

Når skattekontoret tar opp spørsmål om endring av

- avgjørelse under den ordinære ligning/forhåndsligning, eller
- vedtak i endringssak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig,

kan det istedenfor å endre ligningen for vedkommende inntektsår gjøre samme beløpsmessige endringer hos vedkommende skattyter ved ordinær ligning for et senere inntektsår, se lignl. § 9-9.

Medfører slik summarisk endring høyere skatt enn vanlig endring, må tillegg eller fradrag justeres skjønnsmessig slik at virkningen på den samlede skatt blir tilnærmet den samme som ved vanlig endring. Medfører summarisk endring lavere skatt enn vanlig endring, kan ikke tillegg eller fradrag justeres. Ligningsmyndighetene kan imidlertid la være å benytte adgangen til summarisk endring. Medfører endringen ikke ubetydelige endringer i pensjonsgivende inntekt, bør det foretas vanlig endring for vedkommende inntektsår.

6.2 Frist

Summarisk endring kan bare foretas for de to siste inntektsår forut for det inntektsår ligningen endres summarisk.

6.3 Beløpsgrense

Summarisk endring kan ikke omfatte netto tillegg eller fradrag som for noe år utgjør mer enn kr 50 000 i formue. Samlet netto tillegg eller fradrag i inntekt må ikke overstige kr 30 000.

6.4 Skattyters valgrett

Skattyter skal varsles om at ligningsmyndighetene overveier bruk av summarisk endring og at han har en frist på to uker til å kreve vanlig endring.

6.5 Saksbehandlingsregler

Reglene om den ordinære ligningsbehandling gjelder også for den del av ligningen som utgjør den summariske endringen for tidligere år. Det er derfor ikke nødvendig med skriftlig vedtak for denne del av ligningen.

7 Summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver

Leverer arbeidsgiver uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det kan medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det i stedet skal foretas et summarisk fellesoppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd, jf. lignl. § 9-5 nr. 8.

Om vilkårene for og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør, se emnet «Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver».

8 Behandlingen av endringssaken

8.1 Saker som skal avgjøres av skattekontoret eller skatteklagenemnda

Endringssak hvor vedtak skal treffes av skattekontoret, skal både forberedes og avgjøres av skattekontoret. Endringssak hvor vedtak skal treffes av skatteklagenemnda, forberedes av skattekontoret som også utarbeider innstilling til skatteklagenemnda, jf. lignl. § 3-9 nr. 1.

8.2 Saker som skal avgjøres av Riksskattenemnda

En anmodning fra skattyter om overprøving av et vedtak av skatteklagenemnda for Riksskattenemnda, skal rettes til skattekontoret, som foretar en foreløpig vurdering av saken. Hvis skattekontoret, eventuelt i samråd med Skattedirektoratet, kommer til at vilkårene for overprøving for Riksskattenemnda klart ikke er oppfylt eller at det klart

ikke er grunnlag for å ta opp saken etter lignl. § 9-5 nr. 7, skal skattekontoret varsle skattyter om dette, med en kort begrunnelse. Denne beslutningen kan ikke påklages.

Er det tvil om saken bør fremmes for Riksskattenemnda er det Skattedirektoratet som tar stilling til dette, jf. lignl. § 3-9 nr. 2. Underretning til skattyter om at saken vil bli fremmet for Riksskattenemnda sendes fra Skattedirektoratet med informasjon om rett til innsyn og adgang til å kunne få dekket sakskostnader. Om skattyters innsynsrett i dette forslaget, se emnet «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 4.4.

8.3 Opplysning av saken

Før avgjørelse treffes, må saken være tilfredsstillende opplyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattyteren.

Skattyter har rett til å avgi muntlig forklaring for skattekontoret, jf. lignl. § 3-2 nr. 1. Skattekontoret kan kreve at skattyteren skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattyteren plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem, jf. lignl. § 3-2 nr. 2. Derimot har ikke skattyteren rett til å møte for skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda, personlig eller ved fullmektig, for muntlig å redegjøre for de faktiske forhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.3, s. 22, første spalte nest siste avsnitt.

9 Varsel

Om varsel ved endring til skattyters gunst eller ugunst, se emnet «Varsel».

10 Skattyters innsynsrett

Om skattyters innsynsrett i dokumenter om egne forhold, se emnet «Innsynsrett – egne forhold».

11 Formelle krav til vedtak/avgjørelse

11.1 Skriftlig vedtak

11.1.1 Generelt

Endringssak avgjøres som hovedregel ved skriftlig vedtak jf. lignl. § 3-11 nr. 1. Om unntak, se pkt. 11.2. Krav til skriftlig vedtak gjelder også ved retting/endring som foretas av skattekontoret etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, samt ved retting/endring av et tidligere vedtak som skattyter er blitt underrettet om, sml. FIN i Utv. 1984/595.

11.1.2 Vedtak fattet av skattekontoret og skatteklagenemnda

Et vedtak fattet av skattekontoret eller skatteklagenemnda skal normalt inneholde følgende punkter:

- opprinnelige fastsettinger (det vil være tilstrekkelig å referere den del av fastsettingen som endringssaken direkte gjelder)
- faktum (det må her fremgå hvilke faktiske forhold som er lagt til grunn for vedtaket)
- vurdering om saken skal tas opp/henlegges etter reglene i lignl. § 9-5 nr. 7, se pkt. 3
- angivelse av de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort
- kort begrunnelse hvor det må fremgå hvordan de spørsmål som er reist er vurdert både rettslig og faktisk.

Om protokollføring av nemndsvedtak og krav til form og innhold, se SKD 30. juni 1999 i Utv. 1999/1334.

11.1.3 Vedtak fattet av Riksskattenemnda

Et vedtak fattet av Riksskattenemnda skal minst inneholde:

- sakens problemstilling
- redegjørelse for relevant faktum
- rettslig vurdering av om vilkårene for overprøving er oppfylt, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 og om vilkårene i § 1 i forskrift 23. november 2007 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– redegjørelse for skatteklagenemndas rettslige begrunnelse, hva Skattedirektoratet mener bør overprøves og den rettslige begrunnelse for dette
– slutning
– rettslig vurdering av om skattyter har krav på dekning av sakskostnader, jf. lignl. § 9-11 nr. 2.

11.1.4 Dissens

Dissenser skal normalt tas inn i nemndas vedtak. Dissensen skal begrunnes. Navnet på de(n) som dissenterer trenger ikke fremgå av vedtaket, men skal fremgå av møteprotokollen. Unntaksvis kan dissensen bare tas inn i møteprotokollen. Se FIN i Utv. 1987/557.

11.2 Forenklet vedtaksform

Avgjør skattekontoret endringssak, og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, følger endringsavgjørelsen de samme regler til form og innhold som gjelder ved skattekontorets fravik av skattyterens selvangivelse eller andre oppgaver under ordinær ligningsbehandling, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og § 8-3 nr. 5. Skattyter orienteres om endringen ved nytt skatteoppgjør. Dette forutsetter at vedtaket er i samsvar med det skriftlige varselet og at det i varselet klart fremgår hva fraviket består i og grunnlaget for dette med mindre dette klart fremgår av sammenhengen.

Om krav til varselets form og innhold, se for øvrig emnet «Varsel», pkt. 7.

Det er ikke adgang til å fastsette summarisk fellesoppgjør ved forenklet vedtak, se Sivilombudsmannens uttalelse av 10. juli 2015 (saksnr. 2014/2612).

Avgjørelse om å ilegge eller fastholde tilleggsskatt kan ikke avgjøres med forenklet vedtaksform. Derimot kan fullstendig frafallelse av ilagt tilleggsskatt avgjøres med forenklet vedtaksform.

Hvis det sammen med varsel om endring av ligning er varslet om tilleggsskatt og varsel om tilleggsskatt trekkes tilbake, kan forenklet vedtaksform benyttes for materielle endringer, hvis vilkårene ellers er oppfylt. Hvis det ikke er tatt stilling til om tilleggsskatt skal ilegges, må ordinær vedtaksform benyttes.

11.3 Krav til nemndenes saksbehandling

Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av nemndas medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 1.

Dersom det er dissens i avdelingen eller nemndas leder bestemmer det, treffes avgjørelse i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, se lignl. § 3-10 nr. 2. Avgjørelsen treffes ved simpelt flertall.

Skatteklagenemnder som er særskilt oppnevnt av departementet for behandling av bestemte skattytergrupper samt Riksskattenemnda treffer avgjørelse i møte hvor minst halvparten av nemndas medlemmer deltar, se lignl. § 3-10 nr. 3. Lederens stemme gjør utslaget i tilfelle stemmelikhet. Skattedirektoratet kan imidlertid godkjenne at ovennevnte skatteklagenemnder i avdeling bestående av tre medlemmer, treffer avgjørelse i enkeltsak skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 4.

12 Underretning om vedtaket

12.1 Generelt

Skattekontoret skal sende gjenpart av vedtaket til skattyteren jf. lignl. § 3-11 nr. 2. Er skattyteren representert ved fullmektig, f.eks. advokat, skal fullmektigen ha vedtaket. Se emnet «Fullmektig». Dette gjelder også vedtak truffet av overordnet ligningsmyndighet, f.eks. skatteklagenemnda. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett og rett til å kreve dekning av sakskostnader samt fristen for å fremsette slikt krav, se nedenfor.

12.2 Dissens

Hvis dissensen ikke fremgår av vedtaket, skal skattyter opplyses om at avgjørelsen er truffet under dissens samtidig med at han underrettes om vedtaket. Mindretallets begrunnelse skal fremgå av underretningen. Derimot behøver ikke navnet på de som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

har dissentert fremgå av underretningen. Skattyter kan kreve å bli gjort kjent med alt som er protokollert vedrørende hans ligning, se FIN i Utv. 1987/557.

13 Endret skatt for ektefeller

Ved endring av ligning hvor vedtaket er fattet senere enn to år etter inntektsåret, skal endret skatt i sin helhet tilordnes den ektefelle som endringen gjelder, jf. sktl. § 2-13 annet ledd. Dette gjelder enten skatten økes eller reduseres.

I tilfeller hvor begge ektefellers ligning endres etter oppdagelse av en feil ved den ordinære ligning, for eksempel ved endring av klasse for begge som følge av inntektsendring for den ene, vil regelen ikke gjelde. I slike tilfeller må det bli en ny skatteberegning for begge, se Ot.prp. nr. 56 (1988-89) pkt. 9.2. Hvis den ektefellen som i utgangspunktet ikke omfattes av endringen ikke var eller burde ha vært klar over at ligningen var feil, kan man ikke endre ligningen for denne, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a.

14 Renter ved endring av skatt

14.1 Renteberegning ved økt skatt

Ved vedtak om endring som treffes etter 1. januar 2009 og som medfører økt skatt, skal det for perioden fra og med 1. januar 2009 svares renter av økningen etter reglene i sktbl. § 11-2. Renter etter sktbl. § 11-2 erstatter fra 1. januar 2009 tidligere bestemmelse om renter i lignl. § 9-10, se nedenfor om renter for perioder før 1. januar 2009. Renter etter sktbl. § 11-2 er ikke gjort betinget av at det er fastsatt tilleggsskatt.

Rente etter sktbl. § 11-2 beregnes først fra 1. januar i året etter ordinært ligningsår (men tidligst fra 1. januar 2009) og frem til det treffes vedtak om endring, jf. sktbl. § 11-2 annet og tredje ledd. Hvis endringen for eksempel gjelder inntektsåret 2008, skal det beregnes renter fra 1. januar 2010 og frem til det tidspunkt vedtaket fattes.

Rentesatsen skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng, se sktbl. § 11-6 annet ledd, første punktum.

For tidsperioder før 1. januar 2009, skal det fortsatt beregnes renter etter tidligere regler i medhold av lignl. § 9-10. Dette gjelder i de tilfeller det fastsettes tilleggsskatt, og i tilfeller hvor unntaket fra tilleggsskatt som følge av frivillig retting får anvendelse, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Renten beregnes til 7 % av den økte skatten for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret og til og med 2008.

Eksempel

Vedtas endring i 2015 for inntektsåret 2006 i sak hvor det er fastsatt tilleggsskatt, skal det svares renter fra 1. januar 2008 og til det tidspunktet i 2015 vedtaket treffes. Rentesatsen for årene 2006 til og med 2008 fastsettes etter tidligere regler (lignl. § 9-10). Renter fra 1. januar 2009 fastsettes etter de nye reglene (sktbl. § 11-2).

Er det ikke fastsatt tilleggsskatt og det heller ikke foreligger frivillig retting, er det bare aktuelt med renter etter de nye reglene. Det blir altså kun beregnet renter fra 1. januar 2009 og fram til vedtakstidspunktet etter sktbl. § 11-2. Renteberegningen skjer maskinelt, og er ikke en del av selve ligningsvedtaket.

14.2 Rentegodtgjørelse

Ved utbetaling av for mye betalt skatt som følge av vedtak om endring, skal det ytes rentegodtgjørelse på beløpet etter sktbl. § 11-4. Dersom det gjelder utbetaling av tidligere innbetalt restskatt, skal renten beregnes fra innbetalingen fant sted og frem til forfallstidspunktet etter sktbl. § 10-60 for utbetaling av skattebeløpet.

Dersom en slik utbetaling gjelder beløp som var med som forskudd (forskuddstrekk, forskuddsskatt, tilleggsforskudd) ved den ordinære likning og avregning skal renter etter sktbl. § 11-4 beregnes fra det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt skattyter. Disse rentene kommer da i tillegg til ordinær rentegodtgjørelse ved skatteavregningen etter sktbl. § 11-5.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Rentesatsen for renter etter sktbl. § 11-4 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, se sktbl. § 11-6 annet ledd annet punktum.

For tidsperioder før 1. januar 2009 beregnes såkalte «venterenter» etter det tidligere regelverket i henhold til skattebetalingsloven av 1952.

Renteberegningen skjer maskinelt, og er ikke en del av selve ligningsvedtaket.

15 Skattested

15.1 Forskuddspliktige skattytere

Når en forskuddspliktig skattyter er skattepliktig til flere kommuner, skal skattene skrives ut samlet i bostedskommunen. Skatteendringen avregnes i bostedskommunen.

15.2 Etterskuddspliktige skattytere

Skatt for etterskuddspliktige skrives ut i hovedkontorkommunen, likevel slik at naturressursskatt for kraftverk skrives ut i den enkelte kommune.

16 Sakskostnader

Om dekning av sakskostnader ved endring av en ligningsavgjørelse til skattyters gunst, se emnet «Endringssak – sakskostnader». Skattyteren skal underrettes om sin rett til å kreve sakskostnader og gjøres oppmerksom på fristen for å reise slikt krav.

17 Spesielt om anmodning om endring på annet nordisk språk enn norsk eller engelsk

Ved anmodning om endring av ligning på annet nordisk språk enn norsk og på engelsk gjelder tilsvarende som ved klager. Se emnet «Endringssak – klage», pkt. 11.2.

Endringssak – klage

– *Lignl. § 3-7, §§ 3-9 til 3-11, §§ 9-2 til 9-4 og § 9-8 nr. 1.*
– *Sktl. § 2-13 annet ledd.*
– *Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

1 Generelt

Etter at skatteoppgjøret ved den ordinære ligningen er sendt ut til den enkelte skattyter, behandles alle realitetsavgjørelser (herunder rettinger av skrive- og regnefeil) vedrørende ligningen for vedkommende inntektsår som endringssak. Skatteoppgjøret sendes ut i flere puljer mellom juni og oktober. Skjæringstidspunktet for klagefrist er satt til det tidspunkt skatteoppgjøret ble sendt til skattyter.

Skjæringstidspunktet er også det tidspunkt skatteoppgjøret er sendt ut for visse realitetsavgjørelser som ikke har betydning for fastsetting av årets inntekt og formue, f.eks. ved fastsetting av formuesverdi for ikke- børsnoterte aksjer.

Reglene om endringssak får også anvendelse for en skattyter som feilaktig ikke har blitt lignet under ordinær ligning, slik at ligning må gjennomføres i ettertid. Dette kan f.eks. være aktuelt hvor skattekontoret ikke visste om ham eller fordi størrelsen på et underskudd ikke er fastsatt.

2 Forholdet mellom reglene om endring med og uten klage

At skattyter har klagerett, innebærer at han har rett til ny realitetsbehandling av de spørsmål som er tatt opp i klagen. Forutsetningene for å ha rett til ny realitetsbehandling, er at

– klagefristen er overholdt, se pkt. 9
– kravene til klagens form og innhold er overholdt, se pkt. 11

Anmodning fra skattyter om endring av ligning i tilfeller hvor det foreligger klagerett, behandles etter reglene om endring etter klage. Dette gjelder selv om skattyter ikke har

rett til å få klagen realitetsbehandlet. En klage som sendes inn etter utløpet av klagefristen, behandles som klagesak hvis den er kommet frem eller poststemplet innen ett år etter at skattelisten er lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, se lignl. § 9-2 nr. 8 jf. § 3-7. «Klage» eller anmodning om endring hvor det er gått mer enn ett år etter at skattelisten ble lagt ut eller vedtak i endringssak er truffet, behandles derimot etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Tilsvarende gjelder «klage» eller anmodning om endring fra skattyter hvor klageadgangen er uttømt. Om endring uten klage, se lignl. § 9-5 og emnet «Endringssak – endring uten klage».

3 Klageinstansene

Skattyter kan klage til:

- skattekontoret over ligning etter lignl. kap. 8, herunder forhåndsligning, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav a
- skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak etter lignl. kap. 9, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b, og
- Skattedirektoratet over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner, jf. lignl. § 9-2 nr. 1, bokstav c.

Skattyter har ikke klagerett på vedtak truffet av skatteklagenemnda. Dette gjelder likevel ikke avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue er skattlagt i flere kommuner, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav c.

4 Vedtaksmyndighet

4.1 Skattekontorets vedtaksmyndighet

Skattekontoret skal behandle og avgjøre klage fra skattyteren over ligning etter kap. 8 i ligningsloven, herunder forhåndsligning, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav a.

Skattekontoret kan også behandle og avgjøre klage fra skattyter over skattekontorets vedtak i endringssak etter lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b når skattekontoret finner klagen begrunnet, jf. lignl. § 9-8 nr. 1 annet punktum. Dette gjelder både hvor skattyteren gis helt medhold og hvor skattyter gis delvis medhold i klagen. Skattekontoret kan ikke avgjøre klagen hvis det nye vedtaket fører med seg et strengere resultat enn det som følger av det vedtak det er klaget over. Selv om skattekontoret finner klagen begrunnet, kan skattekontoret overlate saken til skatteklagenemnda. Dette kan f.eks. være aktuelt hvis det er en prinsippsak eller en sak som skattekontoret uansett regner med vil bli påklaget til skatteklagenemnda. Er det klaget over flere spørsmål, kan skattekontoret velge å treffe vedtak i noen av spørsmålene, mens andre overlates til skatteklagenemnda. Ellers om klage over endringsvedtak, se pkt. 4.2.

Klager skattyteren på andre forhold enn det som tidligere er avgjort i en endringssak vedrørende skattyteren, skal klagen som utgangspunkt avgjøres av skattekontoret. Er det gått mer enn ett år siden skattelisten ble lagt ut, behandles saken etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8 og emnet «Endringssak – endring uten klage».

Under behandlingen av en endringssak kan skattekontoret utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyters ligning, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Dette må skje etter reglene om endring uten klage, se emnet «Endringssak – endring uten klage». Om varslingsplikten i disse tilfellene, se emnet «Varsel». Skattekontoret har myndighet til å rette skrive- og beregningsfeil i vedtak i endringssak, jf. lignl. § 3-11 nr. 3. Dette gjelder også om vedtaket er fattet av skatteklagenemnda, Skattedirektoratet eller Riksskattenemnda.

Om skattekontorets adgang til å ta opp endringssaker av eget tiltak, se emnet «Endringssak – endring uten klage».

4.2 Skatteklagenemndas vedtaksmyndighet

Skatteklagenemnda skal behandle og avgjøre klage fra skattyteren over skattekontorets vedtak i endringssak i den grad skattekontoret ikke har avgjort klagen etter § 9-8 nr. 1 annet punktum, jf. lignl. § 9-8 nr. 1 første punktum, jf. § 9-2 nr. 1 bokstav b og pkt. 4.1. Dette gjelder også endringssaker for tidligere år som er behandlet samtidig med den ordinære ligning for et senere år, med mindre endringssaken er avgjort med summarisk endring etter lignl. § 9-9, se emnet «Endringssak – endring uten klage».

Er klage levert mer enn ett år etter at vedtak i endringssak er sendt skattyter, behandles saken etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8 og emnet «Endringssak – endring uten klage». Under behandlingen av en endringssak kan skatteklagenemnda utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyters ligning, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Dette må skje etter reglene om endring uten klage, se emnet «Endringssak – endring uten klage». Om varslingsplikten i disse tilfellene, se emnet «Varsel». Skattyteren kan kreve at disse spørsmålene behandles på nytt av skattekontoret som endringssak. Har skatteklagenemnda fattet vedtak i en endringssak uten å gi skattyteren pliktig varsel, kan skattyteren kreve fornyet behandling i skatteklagenemnda, jf. lignl. § 9-7.

4.3 Skattedirektoratets vedtaksmyndighet

Skattedirektoratet skal behandle og avgjøre klage fra skattyter over avgjørelse som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner, se lignl. § 9-8, jf. § 9-2 nr. 1 bokstav c.

4.4 Omgjøring av eget vedtak

Skattekontoret, skatteklagenemnda, og Riksskattenemnda kan ikke omgjøre eget vedtak etter at vedtaket er sendt skattyter. Unntak gjelder ved klage over skattekontorets vedtak i endringssak hvor skattekontoret finner klagen begrunnet og gir skattyter helt eller delvis medhold, jf. § 9-8 nr. 1 annet punktum og pkt. 4.1. Videre gjelder det unntak hvor saken på grunn av manglende varsel til skattyteren tas opp til fornyet behandling i samme organ etter krav fra skattyteren, se lignl. § 9-7 annet punktum. I andre tilfeller må eventuell endring etter at vedtaket er sendt skattyter avgjøres etter reglene om endring uten klage, se emnet «Endringssak – endring uten klage».

Se også Sivilombudsmannen i Utv. 2003/1296.

5 Hva kan påklages

5.1 Skattyters klagerett

5.1.1 Klage over ligning

Skattyters rett til å klage over ligning, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav a, innebærer at han kan klage over alle fastsettinger som er gjort under ligningsbehandlingen eller som skulle vært gjort. Han kan bl.a. klage på skattekontorets fastsetting eller manglende fastsetting av:

- klasse
- bruttoformue og gjeldsposter
- alminnelig inntekt, dvs. bruttoinntekt og fradragsposter, herunder årets underskudd
- skattefradrag eller tillegg
- personinntekt, herunder beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak
- forsinkelsesavgift
- tilleggsskatt
- fastsetting/fordeling mv. i deltakerlignet selskap
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling etter sktl. § 10-42
- formuesverdier for aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskap, se emnet «Aksjer – formue»

eller på beregning av:

- skatter og
- trygdeavgift.

5.1.2 Forhold som ikke er påberopt i selvangivelsen eller under ligningsbehandlingen

Loven stiller ikke opp noen begrensninger i skattyters rett i klageomgangen til å påberope seg faktiske forhold eller skatterettslige fortolkninger som ikke har vært fremsatt i selvangivelsen eller under den ordinære ligningsbehandlingen. Har skattyter rett til ny realitetsbehandling, eller blir det foretatt realitetsbehandling, skal slike opplysninger behandles på samme måte som om de hadde vært fremlagt under den ordinære ligningsbehandlingen. Adgangen til å kreve endret skattemessige disposisjoner er den samme som under ligningsbehandlingen. Om disse spørsmålene, se emnet «Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør».

5.1.3 Klage over vedtak om å ta opp endringssak
Skattyteren kan som utgangspunkt også klage på skattekontorets vedtak om å ta opp en sak om endring til skattyters ugunst, jf. lignl. § 9-5 nr. 7. Se Sivilombudsmannens utt. i Utv. 2003/1303.

5.1.4 Klage over avvisningsvedtak
Skattyter kan klage på skattekontorets vedtak om å avvise å realitetsbehandle en klage, se lignl. § 9-2 nr. 7, jf. § 9-5 nr. 7. Dette gjelder ikke hvor skattyter anmoder om endring av ligning etter at det er gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.9 side 27.

5.1.5 Klage over vedtak i endringssak
Skattyters rett til å klage over skattekontorets vedtak i endringssak, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b, innebærer en rett til å klage over de fastsettinger eller manglende fastsettinger og skatteberegninger som er foretatt i endringssaken. Klageretten gjelder uavhengig av om skattekontoret har fastholdt eller endret sitt vedtak under ordinær ligning. Spørsmål som ikke omfattes av endringssaken, må ev. påklages etter reglene om klage over ordinær ligning. Skattekontoret kan imidlertid i medhold av lignl. § 9-5 nr. 6 beslutte at klagesaken utvides med det nye spørsmålet, se pkt. 11.4.

5.1.6 Kildeskatt
Om klage på ilagt kildeskatt eller krav om refusjon av ilagt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.

5.1.7 Sakskostnader
Om klage på sakskostnader, se emnet «Endringssak – sakskostnader».

5.1.8 Arbeidsgiveravgift
Om klage på arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling», pkt. 3.5.

5.1.9 Særfradrag for store kostnader ved sykdom
Om klage på ligningsmyndighetenes vurdering av vilkårene for særfradrag ved store sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet», pkt. 14.2.

5.1.10 RISK-beløp
Om endring av RISK-beløp med virkning for inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, se emnene «Aksjeselskap mv. – endring av RISK» og «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett».

5.1.11 Skattelempning
Avgjørelse om skattelempning etter lignl. § 9-12 på grunnlag av forhold ved fastsettingen, kan ikke påklages.

5.2 Klagerett for andre enn skattyter

5.2.1 Aksjeselskap
Aksjeselskap kan klage over formuesverdsetting av aksjene etter sktl. § 4-12 og § 4-13, se lignl. § 9-3 nr. 1. Se nærmere emnet «Aksjeselskap mv. – allment».

5.2.2 Deltakerlignet selskap
Deltakerlignet selskap kan klage over fastsetting av formue og alminnelig inntekt fra selskapet som lignes hos deltakerne, jf. lignl. § 9-3 nr. 2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.2.3 Boligselskap der andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3

Boligselskap der andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3, kan klage over fastsetting av formue og inntekt fra selskapet, selv om formuen og inntekten lignes hos andelshaverne, jf. lignl. § 9-3 nr. 3. Formue og inntekt som fastsettes individuelt for andelshaverne, herunder formuesverdi av boenhet, må påklages individuelt av den enkelte andelshaver.

6 For hvilket år klagen må fremsettes

6.1 Betinget avsatt gevinst

Klage som gjelder forhold ved betinget avsatt gevinst, kan fremmes for realisasjonsåret/året for rettighetsstiftelsen og for eventuelt annet år gevinsten er skattepliktig. Dette gjelder selv om gevinsten er avsatt betinget skattefritt, slik at den ikke kommer til beskatning vedkommende år. Om betinget skattefritak, se emnet «Betinget skattefritak».

Det er ikke anledning til å påklage forhold vedrørende gevinstfastsettingen for det år gevinsten reinvesteres, overføres gevinst- og tapskonto og/eller skattlegges ved endringssak.

Klage som vedrører anvendelse av gevinsten, tidspunktet for endring av ligning, hva gevinsten kan nedskrives på, fristen for å anvende gevinsten mv., må fremmes for det år gevinsten nedskrives og/eller skattlegges ved endringssak.

6.2 Inntekt/fradrag som tidfestes over flere år

Klage over størrelsen og/eller eksistensen av en skattepliktig inntekt eller et fradrag som tidfestes over flere år, kan fremmes for alle de år inntekten skal tidfestes over. Se likevel nedenfor om tidligere års underskudd og avskrivningsgrunnlag.

6.3 Dobbeltbeskatning

Ligningsmyndighetene har et selvstendig ansvar for å avverge dobbeltbeskatning. Hvis et ligningsvedtak for et år fører til at en inntekt som allerede er beskattet i et annet år blir beskattet en gang til, kan det medføre at det oppstår en plikt til å endre ligningen for det andre året. Se HRD i Utv. 2015/1639 (Rt. 2015/982) og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 2.1.3 og pkt. 4.1.

6.4 Tilleggsskatt når inntekt/fradrag tidfestes over flere år

For opplysningssvikt begått før 1. januar 2010 vil overgangsreglene til endringene i tilleggsskattereglene (lov 19. juni 2009 nr. 49 kapittel V) kunne medføre at inntektstillegget der det ilegges tilleggsskatt tidfestes over flere år. Tilleggsskatten vedtas i slike tilfeller i det tidligere år hvor inntektstillegget blir behandlet. Tilleggsskatt på slik inntekt kan bare påklages for vedtaksåret selv om det ikke blir noe inntektstillegg vedkommende år, og ikke for et senere år der inntekten blir tidfestet, se HRD 1997 i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117).

6.5 Formuesverdi på aksjer

Aksjonær kan klage på fastsatt formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer for det året verdien brukes ved formuesligningen.

Om hvilket år aksjeselskap kan påklage formuesverdsetting av aksjene, se emnet «Aksjer – formue».

6.6 Beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak

Skattyter som blir tilordnet beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak må klage på fastsettingen for det inntektsåret den gjelder. Negativ beregnet personinntekt vil ikke fremgå av skatteoppgjøret det året den oppstår. Det er derfor adgang til å klage på størrelsen av denne for det året den skal benyttes.

6.7 Tidligere års underskudd

Klage over underskuddets størrelse må fremmes for det år underskuddet oppstår. Det er ikke anledning til å fremme slik klage på ligningen for det året underskuddet skal komme til fradrag (fremføres mot).

Klage over at fremføringsadgangen er avskåret, f.eks. på grunn av at skattyteren ikke har inntekt av den art underskuddet kan fremføres mot, må fremmes senest for det første år det var anledning til å få fradrag for underskuddet.

6.8 Avskrivningsgrunnlag

Spørsmålet om et driftsmiddel er avskrivbart, fastsetting/fordeling av kostpris som grunnlag for avskrivninger, og hvilken avskrivningsgruppe og -sats som skal benyttes, er en del av ligningsvedtaket for det enkelte år. Behandlingen i anskaffelsesåret er ikke bindende for senere inntektsår. Selv om klageadgangen er utløpt for det året driftsmidlet ble ført inn på saldo eller skulle vært ført inn på saldo, har skattyter klagerett på ligningen for de etterfølgende år.

6.9 Oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene per 1. januar 1992

6.9.1 Ikke-børsnoterte aksjer

Om adgang til å oppregulere inngangsverdi for ikke-børsnoterte aksjer ervervet før 1. januar 1989, se emnet «Aksjer – realisasjon». Skattyteren kan påklage gjennomføringen av oppreguleringen for det år aksjen realiseres. Skattyter kan imidlertid ikke påklage størrelsen av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar 1992, regnskapsmessige egenkapital per 1. januar 1992 eller godkjent takst ved oppreguleringen etter den tidligere selskapsskatteloven kap. 10, jf. sktl. § 19-2 annet ledd.

6.9.2 Fast eiendom/arvede formuesobjekter

Om adgangen til å oppregulere inngangsverdien på visse faste eiendommer/arvede formuesobjekter ervervet før 1992 til verdien per 1. januar 1992, se emnet «Inngangsverdi».

Oppregulering av kostpris for visse faste eiendommer etter overgangsregler til den tidligere skatteloven § 43 femte ledd, skjer etter fastsatte satser, jf. FSFIN § 9-8-4. Skattyter fremsetter krav om oppregulering i selvangivelsen for det år eiendommen realiseres. Klageadgang, klagefrister mv. følger de vanlige regler i realisasjonsåret.

Klage over fastsatt takst over visse arvede formuesobjekter kan bare gjelde vedtak om at taksten ikke skal legges til grunn. Det er ikke lenger adgang til å påklage selve taksten eller ligningskontorets avgjørelse om å fastsette verdien til en del av takstverdien.

7 Hvor skal klage leveres

Klagen leveres til skattekontoret, jf. lignl. § 9-2 nr. 3. Skattyter kan levere klagen til det skattekontor han ønsker.

Klage over vedtak fattet av Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda leveres Oljeskattekontoret, jf. lignl. § 9-2 nr. 3 annet punktum.

8 Hvem kan klage

8.1 Generelt

Det er den som har klagerett som må undertegne klagen. Om klage fra andre etter fullmakt fra den som har klageretten, se emnet «Fullmektig».

8.2 Ektefeller

Lignes ektefellene under ett, har begge den samme rett til å påklage ligningen. Klageretten gjelder i så fall ligningen i sin helhet og uten hensyn til om bare den ene har inntekt og/eller formue. Det er uten betydning om ektefellene har krevd fordeling av den skatt som er ilignet under ett.

Felles klagerett foreligger også ved særskilt ligning etter reglene i sktl. § 2-11 og § 2-14 første til tredje ledd.

Felles klagerett foreligger ikke dersom ektefellene er lignet hver for seg (atskilt) fordi:

- ekteskapet er inngått i inntektsåret eller i tiden fra 1. november til 31. desember i året forut for inntektsåret, eller
- ektefellene er separert eller til stadighet lever atskilt ved inntektsårets utgang.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.3 Barn og ungdom

Barn og ungdom som har formue og/eller inntekt lignet hos foreldrene, har selvstendig klagerett vedrørende:

– arbeidsinntekt som de lignes særskilt for, og
– formue og inntekt som de lignes for fra det året de fyller 17.

Foreldre og andre som er verge på tidspunktet for innsendelsen av klagen, kan påklage umyndige barns ligning selv om barnet har selvstendig klagerett.

Foreldrene har klagerett for barns og ungdoms formue og inntekt som lignes på foreldrenes hånd. Barn og ungdom har ikke klagerett vedrørende slik formue og inntekt.

8.4 Personer satt under vergemål

Vergen har klagerett på vegne av personer som på tidspunktet for innleveringen av klagen er satt under vergemål etter lov om vergemål av 26. mars 2010 nr. 9 kap. 4. Vergens klagerett er betinget av at forholdet ligger innenfor vergemålets mandat. Hvis skattyteren ikke er fratatt sin rettslige handleevne, har også skattyteren rett til å klage, jf. vergemålsloven § 21 første ledd annet punktum.

Om vergemål, se nærmere emnet «Vergemål».

8.5 Upersonlige skattytere

Klage på vegne av upersonlige skattytere skal behandles når den er underskrevet av selskapets eller innretningens styre, formann eller daglig leder.

8.6 Deltakerlignet selskap

Deltakerlignet selskap har også rett til å klage på fastsetting av formue og inntekt fra selskapet og fordelingen mellom deltakerne, jf. lignl. § 9-3 nr. 2.

Deltakerne har sin klagerett i behold uansett om selskapet klager eller ikke. Klage fra en enkelt deltaker får virkning for alle deltakerne i selskapet med mindre det gjelder individuelle forhold. Om varsel, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 5.2.

8.7 Bo

I bo er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger som har klagerett.

9 Klagefrist

9.1 Fristens lengde

9.1.1 Generelt

Fristen for å klage på ordinær ligning for skattytere er seks uker etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter. Klagefristen utløper tidligst 10. august i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 9-2 nr. 4.

Fristen for å klage på andre ligningsavgjørelser enn de som fremgår av lignl. § 9-2 nr. 4, herunder vedtak i endringssak, er tre uker, se lignl. § 9-2 nr. 5, jf. nr. 4.

9.1.2 Kildeskatt

Klage på ligning som gjelder kildeskatt på utbytte må leveres innen utgangen av ligningsåret, jf. lignl. § 9-2 nr. 4 annet punktum.

9.2 Utgangspunkt for fristberegningen

9.2.1 Ordinær ligning

Fristen for å klage på ordinær ligning regnes fra det tidspunkt skatteoppgjøret ble sendt skattyter, jf. lignl. § 9-2 nr. 4.

9.2.2 Forhåndsligning

Fristen for klager på forhåndsligning regnes i utgangspunktet fra det tidspunktet melding om avgjørelsen er kommet frem til skattyteren. Ligningsmyndigheten kan angi utløpsdato for klagefristen i meldingen. Fristen må ikke være kortere enn de frister som ellers følger av loven. Se lignl. § 9-2 nr. 5, jf. § 3-7.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.2.3 Endringssak

Fristen for klager på vedtak i endringssak regnes i utgangspunktet fra det tidspunktet melding om avgjørelsen er kommet frem til skattyteren. Ligningsmyndigheten kan angi utløpsdato for klagefristen i meldingen. Fristen må ikke være kortere enn de frister som ellers følger av loven. Se lignl. § 9-2 nr. 5, jf. § 3-7.

9.2.4 Forenklet vedtaksform

Treffes vedtaket ved forenklet vedtaksform, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og pkt. 17.1.2 løper klagefristen fra det tidspunkt det nye skatteoppgjøret har kommet frem til skattyteren, jf. lignl. § 3-7 nr. 1. Hvis endringen ikke resulterer i nytt skatteoppgjør, løper klagefristen fra det tidspunkt skattyter på annen måte har fått melding om endringen.

9.2.5 Manglende varsel under ordinær ligning

Er skattyterens oppgaver fraveket under den ordinære ligning uten at påbudt varsel er sendt, regnes klagefristen på tre uker fra det tidspunkt skattyteren ble oppmerksom på fraviket, jf. lignl. § 9-2 nr. 4. Ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8 får ikke anvendelse i disse tilfellene. Klagefristen er likevel ikke lengre enn tre år etter utgangen av vedkommende inntektsår.

Den forlengede klagefrist gjelder bare for den del av ligningen hvor skattyterens oppgaver er fraveket uten påbudt varsel.

9.2.6 Skattyter ber om opplysninger

Dersom skattyteren innenfor klagefristen ber skattekontoret om opplysninger som han må ha for å klage, f.eks. for upersonlige skattytere i form av utskrift av ligningen, regnes klagefristen på tre uker fra skattekontoret har sendt de nødvendige opplysninger, jf. lignl. § 9-2 nr. 6. Skattyter som hevder å ha behov for ytterligere opplysninger for å kunne levere endelig klage, har ikke automatisk rett til ny klagefrist i medhold av lignl. § 9-2 nr. 6. Skattekontoret må kunne legge den opprinnelige klagefrist til grunn dersom skattyteren etter kontorets skjønn allerede har tilstrekkelige opplysninger til å kunne levere endelig klage. Ved denne vurderingen må en trekke inn det forhold at personlige skattytere får utskrift av den foretatte ligningen som en del av skatteoppgjøret.

Dersom skattekontoret gir forlenget frist, må skattyteren underrettes om dette.

9.3 Overholdelse av fristen

Fristen er overholdt når oppfordringen (klagen) er kommet inn til skattekontoret eller det er godtgjort at den er sendt innen fristens utløp, se lignl. § 3-7. Dette gjelder selv om den ikke er sendt rekommandert.

Det forekommer at skattyteren leverer en klage som angis å være en foreløpig klage, men som ikke tilfredsstiller lovens krav om hva en klage skal inneholde. Slik foreløpig klage avbryter ikke fristen, men skattekontoret bør sette en frist for å inngi en klage som tilfredsstiller lovens vilkår.

9.4 Fristforlengelse

Det er adgang for skattekontoret til å gi utsettelse med klagefristen. Forutsetningen er at det søkes om dette innen klagefristens utløp.

9.5 Forholdet mellom klage på summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver og arbeidsgivers klage på egne forhold

Bestemmelsen i lignl. § 9-5 nr. 8 annet punktum om arbeidsgivers klagerett på fastsetting for summarisk fellesoppgjør er en særbestemmelse. Klagerett etter denne bestemmelsen gir ikke arbeidsgiveren klagerett eller ny klagefrist vedrørende øvrige forhold. Se Riksskattenemndas avgjørelse inntatt i Utv. 2000/258.

10 Klage etter utløpet av den ordinære klagefristen

Anmodninger fra skattyter til skattekontoret om endring av ligning behandles etter reglene om endring etter klage der anmodningen kommer etter klagefristens utløp, men

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

innen ett år etter at skattelisten ble lagt ut. Gjelder anmodningen endring av skattekontorets vedtak i endringssak, gjelder det samme hvor klagen kommer innen ett år etter at vedtak i endringssak ble truffet. Se lignl. § 9-2 nr. 8.

Kommer klagen innen ettårsfristen, men etter utløpet av ordinær klagefrist, avgjør klageinstansen, dvs. skattekontoret eller skatteklagenemnda, om saken skal realitetsbehandles, jf. lignl. § 9-2 nr. 7.

Nærmere om hva som skal til for at ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8 skal anses overholdt, se pkt. 9.3. Hvis fristen er oversittet, avgjør skattekontoret om saken skal tas opp av eget tiltak, jf. lignl. § 9-5 nr. 1, 2 og 3 jf. nr. 7. Se også emnet «Endringssak – endring uten klage».

Det er ikke adgang for skattekontoret til å gi utsettelse med ettårsfristen. Påklager skattyter et tidligere vedtak i endringssak, kan klagen ikke avvises med begrunnelse i fristreglene i lignl. § 9-6. Hvis klagen fremmes innenfor ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8, skal klagen forelegges rett klageinstans selv om for eksempel tiårsfristen er utløpt.

Hvis skattyter anmoder ligningsmyndighetene om å ta opp tidligere vedtak i endringssak hvor skattyter ikke har klagerett og ligningsmyndighetene på bakgrunn av denne anmodningen vurderer å fremme endringssak, gjelder fristene i lignl. § 9-6.

11 Klagens form og innhold

11.1 Generelt

Klagen skal framsettes skriftlig, ev. elektronisk via Altinn. Hvis klagen sendes elektronisk på annen måte må skattekontoret sikre bekreftelse av avsenders identitet eller fullmakter hvis dette anses nødvendig for en forsvarlig håndtering av klagen.

Klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på, se lignl. § 9-2 nr. 2. Se URD 15. desember 1997 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1998/90 om tilfelle hvor brev til likningskontoret ikke kunne anses som klage.

Hvis skattyters henvendelse innenfor ordinær klagefrist ikke tilfredsstiller lovens krav til hva en klage skal inneholde eller det er tvil om henvendelsen fra skattyter er ment å være en klage, bør skattyter snarest gjøres oppmerksom på det, slik at forholdet kan rettes uten at klageretten går tapt. Det bør da fastsettes en ny frist for å rette forholdet. Er en mangelfull klage innsendt senere, men innenfor ettårsfristen i § 9-2 nr. 8, bør det også settes en slik frist. Skattyter må i slike tilfeller gjøres oppmerksom på at han ikke har krav på å få klagen realitetsbehandlet.

11.2 Klage på annet språk

Skattekontoret kan som hovedregel kreve at en klage på fremmed språk skal være oversatt til norsk.

Etter nordisk språkkonvensjon som trådte i kraft i 1987 kan nordiske statsborgere som har dansk, finsk, islandsk og svensk som morsmål kreve å bruke disse språkene i kontakt med norsk ligningsmyndighet. Dette innebærer at de bl.a. kan levere klage på ligningen og vedlegg på disse språkene.

Skattyter kan levere klage mv. og vedlegg på engelsk.

Vedtak skrives på norsk. Er klagen på engelsk, bør det i tillegg lages et følgeskriv på engelsk hvor det redegjøres for konklusjonen.

11.3 Utdypning av klagen

I noen tilfeller sender skattyter en klage som tilfredsstiller lovens krav til en klages innhold, men bebuder samtidig at det senere vil bli sendt inn en mer utdypende klage. I slike tilfeller bør skattekontoret sette en frist for å inngi tilleggsopplysninger. Overholdes ikke denne fristen, avgjøres saken på grunnlag av den klagen som foreligger.

11.4 Utvidelse av klagen

Hvis skattyter etter å ha klaget tar opp problemstillinger ved ligningen som ikke er tatt med i den opprinnelige klagen, må det vurderes om det gjelder samme forhold som den opprinnelige klagen, eller om det gjelder et helt nytt forhold ved ligningen. Gjelder

det et nytt forhold som det ikke er klaget over tidligere, må det vurderes om skattyter har rett til å kreve denne del av klagen behandlet og eventuelt konsekvensene av at det ikke foreligger slik rett, jf. pkt. 12.

12 Tap av rett til å kreve klagen behandlet

12.1 Generelt

Skattyteren kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis
- klagen leveres etter klagefristens utløp, jf. lignl. § 9-2 nr. 4, eller
- klagen ikke fyller lovens krav til form og innhold, jf. lignl. § 9-2 nr. 2

Eventuell avvisning av klagen skal følge reglene om vedtak i endringssak dersom klagen er kommet inn innen ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8.

12.2 Ektefeller

Spørsmålet om klageretten er tapt må vurderes særskilt for ektefellene. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene er lignet under ett eller om de er lignet særskilt.

12.3 Virkning av tap av klagerett

Selv om skattyter ikke har rett til å kreve en klage realitetsbehandlet, skal det i følge lignl. § 9-2 nr. 7 vurderes etter kriteriene i § 9-5 nr. 7 om klagen likevel skal realitetsbehandles såfremt ettårsfristen er overholdt, se nedenfor. Om vurderingskriteriene, se emnet «Endringssak – endring uten klage». Klagen på endringsvedtak innenfor ettårsfristen skal ikke avvises med den begrunnelse at de absolutte fristene i lignl. § 9-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 5 bokstav a, er utløpt.

Det er den myndighet som skal treffe vedtak i endringssaken som avgjør hvilken virkning det har at skattyteren ikke fyller betingelsene for å kreve klagen behandlet, herunder at klagen er levert for sent.

Avvises klagen, skal det treffes et vedtak med en kort begrunnelse for standpunktet.

12.4 Klage som ikke skal tas under behandling som klagesak

Klage som leveres mer enn ett år etter at skattelisten ble lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, behandles ikke som klagesak, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Skattekontoret vurderer imidlertid om saken likevel skal tas opp av eget tiltak etter reglene om endring uten klage, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 3. Avgjørelse om at skattekontoret ikke tar opp saken til realitetsbehandling (avvisningsvedtak) kan i slike tilfeller ikke påklages til skatteklagenemnda.

13 Frist for endring av ligning

13.1 Generelt

En anmodning fra skattyter om endring av ligning kan bare tas opp etter reglene om klage når anmodningen kommer innenfor ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8. Fristen er overholdt når oppfordringen (klagen) er kommet inn til skattekontoret eller det er godtgjort at den er sendt innen fristens utløp. Dette gjelder selv om den ikke er sendt rekommandert.

Om fristene, se emnet «Endringssak – endring uten klage».

13.2 Endring av pensjonspoeng

Endring av pensjonspoeng etter oppfordring fra skattyter kan gjøres etter tiårsfristen, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

14 Behandlingen av klagen

14.1 Generelt

Endringssak hvor vedtak skal fattes av skattekontoret både forberedes og avgjøres av skattekontoret. Endringssak hvor vedtak skal fattes av skatteklagenemnda, forberedes av skattekontoret som også utarbeider forslag til vedtak, jf. lignl. § 3-9 nr. 1.

Før avgjørelse treffes, må saken være tilfredsstillende belyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattyteren. Ligningsmyndighetene er ikke bundet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

til bare å behandle de forhold som er påklaget men kan ta opp andre forhold av eget tiltak, jf. lignl. § 9-5 nr. 6 og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 2.5.

Skattyter har rett til å avgi muntlig forklaring for skattekontoret. Skattekontoret kan kreve at skattyteren skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattyteren plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem.

Skattyteren har ikke rett til å møte for skatteklagenemnda, personlig eller ved fullmektig, for muntlig å redegjøre for de faktiske forhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.3.

En må være oppmerksom på at klagen og nye forhold som tas opp kan måtte behandles av ulike instanser, for eksempel at klagen behandles av skatteklagenemnda og de nye forholdene behandles av skattekontoret. Dette vil f.eks. være tilfelle når andre forhold tas opp fordi det faktiske grunnlag for et tidligere vedtak er uriktig eller ufullstendig, se lignl. § 9-5 nr. 1 b. Det samme gjelder hvis skattyter har klaget til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak om ikke å ta opp endringssak til realitetsbehandling, jf. lignl. § 9-5 nr. 7. Hvis skattekontoret har avvist realitetsbehandling og skatteklagenemnda kommer til at saken skal realitetsbehandles, skal selve realitetsbehandlingen foretas av skattekontoret.

14.2 Endringer på skattytersiden

Klagen skal behandles på vanlig måte selv om det skjer endringer på skattytersiden etter at klagen er sendt inn. Dette gjelder f.eks. hvor en personlig skattyter dør eller et selskap oppløses, skattyter opphører å være skattepliktig til Norge eller skattyter går konkurs mv.

15 Varsel

Om varsel ved endring til skattyters ugunst, se emnet «Varsel».

16 Skattyters innsynsrett

Om skattyters innsynsrett i dokumenter om egne forhold, herunder forslag til vedtak i endringssak, se emnet «Innsynsrett – egne forhold».

17 Krav til vedtaket

17.1 Vedtakets form og innhold

17.1.1 Skriftlig vedtak

Endringssak med klage avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse hvor det må fremgå hvorledes skattekontoret eller skatteklagenemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen. For skatteklagenemnda gjelder kravet til vedtak selv om skattyter gis medhold. Dessuten må det fremgå hva som realitetsavgjøres uten endring av fastsettinger.

Vedtaket skal normalt inneholde følgende punkter:

- opprinnelige fastsettinger (det vil være tilstrekkelig å referere til den del av fastsettingen som klagen direkte gjelder)
- faktum (det må her fremgå hvilke faktiske forhold som ligger til grunn for vedtakets slutning)
- angivelse av de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort
- kort begrunnelse (det må klart fremgå hvordan nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen), og
- slutning.

Når det gjelder protokollføring av nemndsvedtak og krav til form og innhold, se SKD 30. juni 1999 i Utv. 1999/1334.

17.1.2 Forenklet vedtaksform

I endringssaker som avgjøres av skattekontoret, hvor klagen fullt ut tas til følge, kan det benyttes en forenklet vedtaksform, jf. lignl. § 3-11 nr. 4.

Har skattyter benyttet fullmektig ved utarbeidelsen av klagen, skal fullmektigen underrettes særskilt.

Hvis det ilegges eller fastholdes tilleggsskatt kan saken ikke avgjøres ved forenklet vedtaksform. Forenklet vedtaksform kan benyttes dersom ilagt tilleggsskatt oppheves.

Endringssaker som avgjøres ved forenklede vedtak følger de samme regler til form og innhold som gjelder ved skattekontorets fravik av selvangivelsen eller andre oppgaver under ordinær ligning, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og § 8-3 nr. 5. I disse tilfellene skal det registreres i saksbehandlingssystemet sammen med selvangivelsen eller dokument som følger denne eller av en protokoll som føres, hva fraviket består i eller hva avgjørelsen går ut på.

17.1.3 Dissens

Dissenser i skatteklagenemnda skal normalt tas inn i nemndas vedtak. Dissensen skal begrunnes. Navnet på de(n) som dissenterer trenger ikke fremgå av vedtaket, men skal fremgå av møteprotokollen. Unntaksvis kan dissensen bare tas inn i møteprotokollen. Se FIN i Utv. 1987/557.

17.2 Behandlingen i skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av nemndas medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 1.

Dersom det er dissens i avdelingen eller nemndas leder bestemmer det, treffes avgjørelse i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, se lignl. § 3-10 nr. 2. Avgjørelsen treffes ved simpelt flertall.

Skatteklagenemnder som er særskilt oppnevnt av departementet for behandling av bestemte skattytergrupper, samt Riksskattenemnda, treffer avgjørelse i møte hvor minst halvparten av nemndas medlemmer deltar, se lignl. § 3-10 nr. 3. Lederens stemme gjør utslaget i tilfelle stemmelikhet. Skattedirektoratet kan imidlertid godkjenne at de særskilt oppnevnte skatteklagenemndene i avdeling bestående av tre medlemmer treffer avgjørelse i enkeltsak, skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 4.

18 Avslutning/utlegging

Det er ingen formell avslutning av klagebehandling for et bestemt inntektsår. Resultatet av endringssaker legges ikke ut til offentlig ettersyn.

19 Underretning om vedtaket

19.1 Generelt

Skattekontoret skal sende gjenpart av vedtaket til skattyteren. Er skattyteren representert ved fullmektig, f.eks. advokat, skal fullmektigen ha vedtaket. Se emnet «Fullmektig». Dette gjelder også vedtak truffet av overordnet ligningsmyndighet, f.eks. skatteklagenemnda. Det skal samtidig gis opplysning om eventuell klagerett og rett til å kreve dekning av sakskostnader og fristen for å fremsette slikt krav, se nedenfor.

19.2 Dissens

Hvis dissensen ikke fremgår av vedtaket, skal skattyter opplyses om at avgjørelsen er truffet under dissens samtidig med at han underrettes om vedtaket. Mindretallets begrunnelse skal fremgå av underretningen. Derimot behøver ikke navnet på de som har dissentert fremgå av underretningen. Skattyter kan kreve å bli gjort kjent med alt som er protokollert vedrørende hans ligning, se FIN 9. oktober 1987 i Utv. 1987/557.

20 Endret skatt for ektefeller

Ved endring av ligning hvor vedtaket er fattet senere enn to år etter inntektsåret, skal endret skatt i sin helhet tilordnes den ektefelle som endringen gjelder. Dette gjelder enten skatten økes eller reduseres.

I tilfeller hvor begge ektefellers ligning endres etter oppdagelse av en feil ved den ordinære ligning, for eksempel ved endring av klasse for begge som følge av inntektsendring for den ene, vil regelen ikke gjelde. I slike tilfeller må det bli en ny

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skatteberegning for begge, uansett når endringen skjer, se Ot.prp. nr. 56 (1988-89) pkt. 9.2.

21 Renter

Om rentegodtgjørelse ved utbetaling av for mye betalt skatt og betaling av renter ved økt skatt, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 14.

22 Sakskostnader

Om dekning av sakskostnader ved endring av en ligningsavgjørelse til skattyters gunst, se emnet «Endringssak – sakskostnader». Skattyteren skal underrettes om sin rett til å kreve sakskostnader og gjøres oppmerksom på fristen for å reise slikt krav.

Endringssak – sakskostnader

– *Lignl. § 9-11.*
– *Skds veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 556 om adgangen til å få dekket sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 i Utv. 2009 s. 888.*

1 Inntektsligningen

1.1 Kostnad

Om fradragsrett i forbindelse med juridisk bistand i skattesaker, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

1.2 Inntekt

Det offentliges dekning av sakskostnader etter lignl. § 9-11 er ikke skattepliktig fordel for skattyteren.

Hvorvidt tredjemanns dekning av skattyters kostnader i forbindelse med fastsetting av skatt representerer skattepliktig inntekt, må vurderes konkret i forhold til sktl. § 5-1. Skatteplikt foreligger hvis det er tilstrekkelig tilknytning mellom inntektservervet og kostnadsdekningen. Dette vil for eksempel være tilfelle hvor en arbeidsgiver dekker sakskostnader for en ansatt. Arbeidsgiverens dekning av sakskostnader berører i slike tilfeller ikke arbeidstakerens rett til å få dekket slike kostnader etter lignl. § 9-11.

2 Ligningslovens regler for det offentliges dekning av skattyters sakskostnader

2.1 Generelt

En skattyter kan når visse vilkår er oppfylt, ha krav på hel eller delvis dekning av sakskostnader fra det offentlige, jf. lignl. § 9-11.

Nærmere om hvilke sakskostnader som kan kreves dekket, se pkt. 2.3.

Skattyter som har fått helt eller delvis avslag på krav om dekning av sakskostnader, har på samme vilkår krav på å få dekket kostnader pådratt i forbindelse med å klage på avgjørelsen om sakskostnader.

Om det offentliges dekning av sakskostnader etter erstatningsrettslige regler, se pkt. 3.

2.2 Vilkår for krav om dekning av sakskostnader

2.2.1 Generelt

Reglene om dekning av sakskostnader i lignl. § 9-11 gjelder når skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse helt eller delvis til skattyters gunst. Det samme gjelder hvor skattekontoret i medhold av lignl. § 9-8 nr. 1 annet punktum som følge av klage endrer sitt tidligere vedtak i endringssak til gunst for skattyteren, jf. lignl. § 9-11 nr. 1. Hvor det er skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda som foretar endringen, er det uten betydning om endringen skjer etter klage fra skattyter eller endringen skjer av eget tiltak.

Som utgangspunkt kan det ikke kreves dekning av sakskostnader hvor skattekontoret avgjør en endringssak uten klage etter lignl. § 9-5. Unntak gjelder hvor skattekontoret i

medhold av lignl. § 9-5 nr. 2 endrer en ligningsavgjørelse som følge av en domstolsavgjørelse, jf. lignl. § 9-11 nr. 3. Sakskostnader som er pådratt i forbindelse med behandling i skatteklagenemnda og/eller Riksskattenemnda kan da kreves dekket. Det samme gjelder hvor endring foretas på grunnlag av forlik, hvis sakskostnadsspørsmålet ved den administrative behandlingen ikke allerede er hensyntatt i forliksavtalen. Hvis den forutgående klagebehandlingen skriver seg fra tiden før 2008, kan det være aktuelt å kreve dekning av sakskostnader for overligningsnemnda, fylkesskattenemnda og Riksskattenemnda.

Skattyteren har ikke krav på dekning av sakskostnader om ligningsmyndighetene tar opp en endringssak til overprøving i skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda, f.eks. for å forhøye en fastsetting. Dette gjelder selv om skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda ikke gjennomfører forhøyelsen. For øvrig må følgende vilkår være oppfylt

- skattyter må selv ha hatt kostnadene
- sakskostnadene må være vesentlige
- sakskostnadene må være pådratt med god grunn
- det er urimelig at skattyteren må dekke kostnadene selv, og
- skattyteren må fremme krav om dekning.

Skattedirektoratet har ved retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 556 gitt anvisning på praktiseringen av vilkårene. Teksten nedenfor bygger bl.a. på disse retningslinjene.

Om omgjøring av avgjørelse om sakskostnader ved senere endring av ligningen i et overordnet organ, se pkt. 2.11.

Endrer skattekontoret eller skatteklagenemnda en avgjørelse til skattyters gunst og skattyter krever dekning av sakskostnader, skal kravet avgjøres på vanlig måte uavhengig av om avgjørelsen kreves overprøvd av skatteklagenemnda etter lignl. § 9-5 nr. 3 eller Riksskattenemnda etter lignl. § 9-5 nr. 5 og uavhengig av utfallet i skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda, se HRD i Utv. 2005/715 (Rt. 2005/692) (E-CO Vannkraft AS). Sakskostnadskravet skal således ikke stilles i bero til saken har fått sin endelige avslutning.

2.2.2 Egne sakskostnader

Det er bare skattyterens egne kostnader som kan kreves dekket etter ligningsloven § 9-11. Som skattyterens egne kostnader regnes også kostnader som tredjeperson betaler, når betalingen regnes som gave, lønn eller utbytte. Det samme gjelder når skattyteren får tilbakebetalingsplikt til tredjeperson dersom kostnadsdekning blir tilkjent, eller når skattyterens kostnader er betinget av at vedtaket er til skattyters gunst («no cure no pay»).

Kostnader som tredjeperson dekker av egeninteresse ansees ikke som skattyterens egne kostnader. Se nærmere HRD i Utv. 2015/901 (Rt. 2015/289). (Sakskostnadene var under sakens gang betalt av to selskaper som hadde egeninteresse i saken på grunn av et potensielt subsidiært ansvar for skatt på godtgjørelse til utenlandske styremedlemmer. Disse kostnadene kunne ikke kreves dekket.)

2.2.3 Vesentlige kostnader

Med vesentlige kostnader menes kostnader som i beløp er betydelige. Hva som kan regnes som vesentlige sakskostnader, må vurderes ut fra skattyterens økonomiske forhold. For eksempel skal det mer til før selskaper med omfattende økonomisk virksomhet oppfyller vesentlighetskravet. Sakskostnader må normalt overstige 3 000 kroner for at de skal anses som vesentlige.

Sakskostnadene må være påført i anledning endringssaken. Hvis sakskostnadene skyldes at skattyteren ikke tidligere har oppfylt sin opplysningsplikt, skal en se bort fra dem ved vurderingen av om sakskostnader skal dekkes.

I praksis vil skattyteren bare unntaksvis ha vesentlige sakskostnader når det ikke har vært engasjert sakkyndig bistand, f.eks. advokat eller revisor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2.4 Pådratt med god grunn

I tilfelle hvor skattyter selv kunne klargjort forholdet, eventuelt etter først å ha fått veiledning fra skattekontoret, vil kostnader til sakkyndig bistand i alminnelighet ikke være pådratt med god grunn. Vanligvis må det dreie seg om mer kompliserte forhold, der det ikke uten videre vil være klart hva rettsreglene går ut på, og hvilke faktiske forhold som derfor er relevante. Det må dessuten være et rimelig forhold mellom de kostnader som skal dekkes og omfanget av det spørsmål saken gjaldt.

2.2.5 Urimelig at skattyter bærer kostnadene

Dreier saken seg utelukkende om rettslige vurderinger og skattyter har gjort det som med rimelighet kan forventes av ham for å bidra til sakens opplysning, vil det normalt være urimelig at skattyter må dekke sakskostnadene selv. Det samme gjelder hvis skattyter har fremlagt et korrekt og fullstendig faktum, men ligningsmyndighetene bedømmer dette feil. Har ligningsmyndighetenes feilaktige oppfatning av faktum sammenheng med at dette er presentert feilaktig eller ufullstendig av skattyteren, vil det på den annen side normalt ikke være urimelig at skattyteren dekker sakskostnadene selv.

Endres en skjønnsmessig avgjørelse, for eksempel en skjønnsligning eller et beløp som skal fastsettes ved skjønn, til skattyters gunst, vil det også ha betydning om skattyter har gjort det som med rimelighet kan forventes for å bidra til sakens opplysning.

Dekning av sakskostnader vil normalt bare være aktuelt hvor det forelå feil ved den første avgjørelsen, for eksempel som følge av at ligningsmyndighetene har oppfattet skattyters fremstilling av faktum feil eller det skjønnsmessig fastsatte beløp er urimelig høyt, på bakgrunn av de opplysninger som forelå ved den første avgjørelsen. Det kan imidlertid ikke stilles opp noe vilkår om at feilen må være «klar». Foretas det endring uten at det kan påvises direkte feil ved den første avgjørelsen, vil det normalt ikke være grunnlag for dekning av sakskostnader.

Størrelsen på sakskostnadene er ikke et moment i rimelighetsvurderingen.

Om praktiseringen av dette vilkåret, se FIN 6. juli 2007 i Utv. 2007/1266.

2.3 Hvilke sakskostnader kan kreves dekket

Når skattekontoret endrer sitt vedtak til skattyters gunst under den forberedende saksbehandlingen for skatteklagenemda, jf. lignl. § 9-8 nr. 1 annet punktum, kan det kreves dekning for kostnader pådratt for å fremme klagesaken, jf. lignl. § 9-11 nr. 1 annet punktum. Kostnader pådratt i forbindelse med ordinær ligning eller klage til skattekontoret kan ikke kreves dekket, selv om disse kostnadene har hatt betydning for klagen til skatteklagenemda.

Sakskostnader som kan kreves dekket ved endringssak for skatteklagenemnd, er de kostnader som er pådratt for å fremme saken overfor skatteklagenemnda. Derimot dekkes ikke kostnader pådratt i forbindelse med ordinær ligning eller klage til skattekontoret. Dette gjelder selv om disse kostnadene har hatt betydning for klagen til skatteklagenemnda. Endrer Riksskattenemnda til skattyters gunst en avgjørelse som er behandlet av skatteklagenemnda, kan skattyteren få dekket kostnader han har hatt i anledning endringssaken både for skatteklagenemnda og/eller Riksskattenemnda. Endrer skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda en avgjørelse til skattyters gunst som følge av kritikk fra Sivilombudsmannen, kan også kostnader i forbindelse med klagen til Sivilombudsmannen kreves dekket, hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det kan ikke dekkes sakskostnader som allerede er tilkjent skattyter i en forutgående rettssak eller som er hensyntatt i et forlik.

Eksempler på direkte og indirekte kostnader som ikke kan kreves dekket er

- kostnader pådratt under ordinær ligningsbehandling eller endringssak for skattekontoret, og/eller
- kostnader pådratt ved å fremsette kravet om dekning av sakskostnader
- tapt arbeidsfortjeneste

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– verdi av eget arbeid
– kostnader eller tap skattyteren er påført på grunn av at han har måttet innrette seg etter den tidligere avgjørelse, f.eks. fordi han har hatt kostnader til bankgaranti ved sikkerhetsstillelse.

For merverdiavgiftspliktig skattyter skal merverdiavgift som er fradragsberettiget i avgiftsoppgjøret ikke dekkes.

2.4 Hel eller delvis dekning av sakskostnader

Sakskostnader kan dekkes helt eller delvis.

Utgangspunktet er at sakskostnader bør dekkes fullt ut dersom lovens vilkår for å få dekket sakskostnader er oppfylt.

Får skattyter delvis medhold i sine påstander, må kostnadsdekningen begrenses til den del av kostnadene som gjelder det forhold som skattyter har fått medhold i ved endringssaken.

Delvis dekning av sakskostnadene vil også være aktuelt der sakskostnadene er urimelig høye, vurdert ut fra blant annet sakens art, forløp og omfang. Se FIN 6. juli 2007 i Utv. 2007/1266.

2.5 Dokumentasjon

Kostnadene må dokumenteres med regninger, fakturaer mv. Har skattyters medhjelper avventet faktureringen, f.eks. i påvente av avgjørelsen av sakskostnadsspørsmålet, må det kreves at medhjelperen dokumenterer de påløpte kostnadene. Etter omstendighetene kan det kreves dokumentasjon i form av timelister og lignende som viser hva det utførte arbeidet har bestått i og når dette er utført.

2.6 Informasjon til skattyter

I de tilfeller lovens vilkår for tilkjennelse av sakskostnader kan være oppfylt, skal skattyter gjøres oppmerksom på den adgangen han har til å kreve eventuelle sakskostnader dekket. Vedkommende skal videre gjøres oppmerksom på fristen for å reise krav om dekning av sakskostnader.

Varsles skattyter om at et endringsspørsmål blir fremmet for Riksskattenemnda, skal SKD samtidig gjøre skattyter oppmerksom på adgangen til å få dekket sakskostnader hvis ligningsavgjørelsen endres til skattyters gunst, jf. § 2 i forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda. SKD må også gjøre skattyter oppmerksom på fristen for å kreve dekket sakskostnader.

2.7 Frist for krav om dekning av sakskostnader

Krav om dekning av sakskostnader må være satt fram innen tre uker etter at melding om skattekontorets eller skatteklagenemndas vedtak i endringssaken er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 1. Kravet rettes til skattekontoret.

Krav om dekning av sakskostnader for Riksskattenemnda må være satt frem innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles i Riksskattenemnda er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 2. Kravet rettes til Skattedirektoratet.

Krav om dekning av sakskostnader ved endring av ligning som følge av eller som forutsettes i en domstolsavgjørelse, må være satt frem innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles av skattekontoret er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 3. Kravet rettes til skattekontoret.

Oversittes fristen, må det organ som skal treffe vedtak i saken, dvs. skattekontoret eller Riksskattenemnda, avgjøre hvilken betydning fristoversittelsen skal få. Ved vurderingen anvendes prinsippene i lignl. § 9-5 nr. 7, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 3.

2.8 Vedtaksmyndighet

Krav om dekning av sakskostnader for skattekontoret og skatteklagenemnda behandles og avgjøres av skattekontoret, jf. lignl. § 9-11 nr. 1.

Krav om dekning av sakskostnader for Riksskattenemnda behandles og avgjøres samtidig med at Riksskattenemnda endrer ligningsavgjørelse til gunst for skattyter, jf. lignl. § 9-11 nr. 2.

Krav om dekning av sakskostnader ved endring av ligning som følge av eller som forutsettes i en domstolsavgjørelse, behandles og avgjøres av skattekontoret samtidig med at skattekontoret endrer ligningsavgjørelsen til gunst for skattyter, jf. lignl. § 9-11 nr. 3.

2.9 Klage fra skattyter

Skattyter kan påklage skattekontorets avgjørelse av spørsmål om dekning av sakskostnader til skatteklagenemnda. Dersom skatteklagenemnda endrer skattekontorets avgjørelse av sakskostnadskravet til skattyters gunst, kan skattyter kreve dekning av kostnader knyttet til klagen på sakskostnadsvedtaket, jf. lignl. § 9-11 nr. 5. Kravet bør behandles av skatteklagenemnda samtidig med klage over avslag på dekning av sakskostnader.

Skatteklagenemndas klageavgjørelse kan ikke påklages, jf. lignl. § 9-11 nr. 5.

Avgjørelse av Riksskattenemnda kan ikke påklages, jf. lignl. § 9-11 nr. 5.

2.10 Klagefrist

Klagefristen over skattekontorets avgjørelse av spørsmålet om dekning av sakskostnader er tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram til skattyteren. Oversittes klagefristen, må skatteklagenemnda avgjøre hvilken betydning fristoversittelsen skal få. Ved vurderingen anvendes prinsippene i lignl. § 9-5 nr. 7, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 3.

2.11 Overprøving av vedtak om dekning av sakskostnader i overordnet instans

Vedtak om å dekke skattyters sakskostnader kan ikke omgjøres av overordnet organ til skade for skattyter etter at beløpet er utbetalt.

Omgjøring til skade for en skattyter før dette tidspunkt må eventuelt skje med utgangspunkt i ulovfestede omgjøringsregler, jf. forvaltningsloven § 35 femte ledd. Det må foreligge nytt faktum i saken og de offentlige interesser som taler for omgjøring, må være vesentlig mer tungtveiende enn de som taler mot for at det skal være adgang til omgjøring. Det vil derfor i svært få tilfeller være aktuelt for et overordnet organ å omgjøre et vedtak om tilkjenning av sakskostnader. Om et tilfelle hvor slike sterke interesser ikke var til stede, se URD av 31. desember 1993 (Sunnfjord herredsrett) i Utv. 1994/694.

Skattekontoret må underrette SKD dersom det antar at vedtak i skatteklagenemnda bør omgjøres.

2.12 Utbetaling av sakskostnadene

Tilkjente sakskostnader dekkes av statskassen.

Sakskostnader for skattekontoret og skatteklagenemnda anvises av skattekontoret.

Sakskostnader for Riksskattenemnda anvises av Skattedirektoratet.

2.13 Forsinkelsesrenter

Det skal svares forsinkelsesrenter (morarenter) av tilkjente sakskostnader uavhengig av om krav på forsinkelsesrenter er fremsatt. Forsinkelsesrenter svares fra tidspunktet for vedtak om sakskostnader i førsteinstansen og til utbetaling skjer. Forsinkelsesrenter svares ikke dersom utbetalingen skjer innen 30 dager etter at kravet er sendt fra skattyter. Se for øvrig Sk. nr. 5/1991 inntatt i Utv. 1991/309.

3 Erstatningsrettslige regler for det offentliges dekning av sakskostnader

Skattyter kan kreve sakskostnader dekket etter alminnelige erstatningsrettslige regler. Staten kan bli erstatningsansvarlig for tjenestemenns handlinger på grunnlag av skadeserstatningsloven § 2-1. Sakskostnader etter alminnelige erstatningsrettslige regler kan kreves i stedet for, eller ved siden av krav etter sktl. § 9-11, se ovenfor i pkt. 2.

Krav om dekning av sakskostnader etter alminnelige erstatningsrettslige regler behandles av Skattedirektoratet etter delegasjon fra Finansdepartementet, jf. delegasjonsvedtak av 14.12.2006. I saker hvor skattyter krever sakskostnader etter lignl. § 9-11 og etter skadeserstatningsloven, deles saken opp. Kravet etter lignl. § 9-11 behandles først av skattekontoret før kravet om erstatning etter skadeserstatningsloven sendes Skattedirektoratet.

Vurderingen av tjenestemannens handlemåte ved arbeidsgiveransvar etter skadeserstatningsloven § 2-1 tar utgangspunkt i den alminnelige uaktsomhetsvurderingen som er utviklet gjennom rettspraksis. Det må foreligge et ansvarsgrunnlag, det vil si en erstatningsbetingende handling utøvd ved uaktsomhet eller forsett. Det må videre foreligge et økonomisk tap som er en påregnelig følge av handlingen. Forsvarlighetsvurderingen gjøres på bakgrunn av den aktuelle situasjonen og det er avviket fra den forsvarlige handlemåte som kan gi grunnlag for å konstatere uaktsomhet og dermed ansvar. Forventningsnivået må ta utgangspunkt i menneskelig standard, og ikke den teoretisk ideelle handlemåte.

Skattekontoret har et særlig ansvar for korrekt rettsanvendelse. I følge rettspraksis er det offentliges ansvar for rettsanvendelsesfeil strengt. Den uriktige rettsanvendelsen må være unnskyldelig for at ansvar ikke skal foreligge. Den uriktige rettsanvendelsen kan være unnskyldelig dersom man for eksempel er på et særlig vanskelig, uoversiktlig eller uavklart rettsområde.

Som eksempler se nærmere

- Rt. 2010 s. 291 (Saken gjaldt et ugyldig kommunevedtak om å nekte brukshindring etter plan- og bygningsloven. Kommune ble ikke ilagt erstatningsansvar, da kommunens standpunkt ble ansett som faglig forsvarlig. Høyesterett presiserte at det offentliges ansvar for feil lovforståelse er strengt. For at det offentlige skal gå fri for ansvar, må rettsvillfarelsen være unnskyldelig.)
- Rt. 2009 s. 354 (Saken gjaldt et ugyldig vedtak fra fylkesmannen om å stanse anleggsarbeider etter plan- og bygningsloven. Staten ble holdt ansvarlig for økonomisk tap som tiltakshaver ble påført. Høyesterett uttalte at "det har i praksis vært stilt relativt strenge krav for at offentlige myndigheters rettsvillfarelse skal anses som unnskyldelig".)

Se også Rt. 1999 s. 1273, LRD 18. desember 1995 (Frostating) i Utv. 1996/24, Sivilombudsmannen 28.8.2012 i sak 2011/3014 og Utv. 2003/1310.

Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver

- *Lignl. § 9-5 nr. 8.*
- *Sktbl. § 1-1 annet ledd bokstav a og d og § 10-51 bokstav e.*
- *Ftrl. § 23-2 tiende ledd.*
- *Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden (lignl. og ftrl.).*
- *Forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-25 og 5-2-29*

1 Formål

Har en arbeidsgiver unnlatt å innrapportere ytelser til ansatte mv. eller gjort feil ved innrapporteringene som har berørt mange arbeidstakere, eventuelt også for flere år, kan det medføre mye arbeid å rette opp feilen(e) hos hver enkelt skattyter, både for arbeidsgiveren som må foreta ny innrapportering og for ligningsmyndighetene som må ta ligningen for hver skattyter som er berørt av feilen opp til endring for de(t) aktuelle år. Spesielt ved små feil, vil arbeidet ikke stå i forhold til virkningen av korrigeringene. Det er derfor gitt regler om summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver.

Bruk av summarisk fellesoppgjør kan også være aktuelt i saker hvor arbeidsgiver har betalt ut lønn til flere uidentifiserte personer.

Ved summarisk fellesoppgjør foretas en samlet fastsetting hos arbeidsgiveren hvor feilene korrigeres og ikke hos den enkelte ansatte. Korrigeringen vil kompensere for lite utlignet skatt og trygdeavgift hos den ansatte og for lite arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveren må betale merskatten og meravgiften.

Hovedregelen ved oppretting av feil i ligninger, er endring av den aktuelle skattyters ligning etter de ordinære regler. Hensynet til en korrekt, individuell beskatning av ytelser og eventuelle pensjonspoeng til den enkelte ansatte må begrense bruken av summarisk fellesoppgjør til det strengt nødvendige. Det er kun i unntakstilfeller at ordningen med summarisk fellesoppgjør kan benyttes.

2 Vilkårene for summarisk fellesoppgjør

2.1 Generelt

Hovedvilkårene for å kunne foreta summarisk fellesoppgjør er i følge lignl. § 9-5 nr. 8 at

- en arbeidsgiver ikke har foretatt lønnsrapportering eller har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger over lønnsytelser til ansatte jf. lignl. § 5-2,
- det er avdekket innrapporteringsfeil i et ikke ubetydelig omfang for mange ansatte, og
- det vil medføre uforholdsmessige byrder for arbeidsgiveren å foreta ny lønnsrapportering og for ligningsmyndighetene å foreta endring av ligningen for de aktuelle arbeidstakere.
- Summarisk fellesoppgjør kan foretas både hvor det overhodet ikke er foretatt innrapporteringer og hvor det foreligger feil ved innrapporteringen.

Bruk av summarisk fellesoppgjør forutsetter at det foreligger et reelt arbeidsgiver/arbeidstakerforhold, men det kreves ikke at det foreligger et formelt ansettelsesforhold, se, se LRD 26.01.2015 i Utv. 2015/198 (Summarisk fellesoppgjør kunne foretas i et tilfelle med fiktiv fakturering, hvor avtale om utføring av oppdrag ble inngått med et selskap som viste seg å være et rent "uttakselskap", uten ansatte og virksomhet.) Bestemmelsen kan ikke anvendes ved utbetalinger som er ledd i et selvstendig oppdragsforhold. Hva som skal til for at endring etter ordinære regler skal være uforholdsmessig byrdefullt, må avgjøres ut fra en totalvurdering i den enkelte sak. I vurderingen skal det bl.a. legges vekt på, jf. forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden (nedenfor omtalt som forskriften) § 2 nr. 2 annet punktum,

- antall ansatte endringen vil gjelde for
- om endringen gjelder flere inntektsår
- omfang av underlagsmateriale og mulighetene til å koble dette til den enkelte lønnstaker
- beløpenes størrelse hos hver ansatt (f.eks. mange små beløp)
- om mange ansatte ber om endring av sin ligning.

Bruk av summarisk fellesoppgjør er ikke avhengig av arbeidsgivers samtykke.

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan treffes selv om arbeidsgiveren i ettertid gir korrigerte eller fullstendige opplysninger over ytelser til de ansatte, men dette forhold skal tillegges vekt ved vurderingen av om vedtak skal treffes, jf. forskriften § 2 nr. 3.

Det summariske fellesoppgjøret kan ikke omfatte ansatte som noen av de aktuelle inntektsår får en økning i personinntekt som i beløp overstiger folketrygdens grunnbeløp vedkommende år, med mindre skattyteren ikke kan identifiseres eller er fritatt for å svare trygdeavgift, jf. forskriften § 2 nr. 2 fjerde avsnitt. Imidlertid trenger ikke det summariske fellesoppgjøret å omfatte alle ansatte som er berørt av feilen.

Summarisk fellesoppgjør må tas opp overfor arbeidsgiver innen 10 år etter vedkommende inntektsår, jf. lignl. § 9-6 nr. 1.

2.2 Veiledende retningslinjer for når det kan gjennomføres summarisk fellesoppgjør

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan, forutsatt at hovedvilkåret om mangelfull innrapportering er oppfylt, alltid treffes når antall ordinære endringssaker, hvor én skattyter for ett inntektsår regnes som én sak, samlet vil utgjøre enten

- minst 300 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 50 % av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, eller
- minst 100 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 20 % av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, eller
- minst 50 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 10 % av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, se forskriften § 2 nr. 2 annet avsnitt.

Vedtaket skal holde utenfor skattytere som for noen av de aktuelle inntektsår har mottatt ytelser som overstiger folketrygdens grunnbeløp for året.

Omfatter saksmassen også skattytere som ikke kan identifiseres, kan disse holdes utenom beregningen av om vilkårene ovenfor er oppfylt. Det samme gjelder identifiserte skattytere som med hjemmel i ftrl., sosialkonvensjon eller Rådsforordning (EF) 883/2004 og Rådsforordning (EØF) 1408/71 etter overgangsregel er fritatt fra å svare trygdeavgift, jf. forskriften § 2 nr. 2 tredje avsnitt.

Skattekontoret bør vurdere hensiktsmessigheten av summarisk fellesoppgjør dersom det er tvil om det utlignede beløp kan inndrives hos arbeidsgiveren.

3 Varsel

Før skattekontoret treffer vedtak om å bruke summarisk fellesoppgjør, skal arbeidsgiveren varsles om fremgangsmåten og gis en passende frist for uttalelse, jf. forskriften § 4.

Varselet skal angi hvilke forhold som omfattes av forslaget, eventuelt ved henvisning til ettersynsrapport, og et anslag over størrelsen av det krav som i tilfelle vil bli fremmet overfor arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren skal i varselet oppfordres til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil kreve individuell endring av ligningen og ansatte som er lignet for den aktuelle ytelsen.

4 Vedtakets innhold

Vedtaket skal angi grunnlaget for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør, inneholde en kort begrunnelse og herunder angi hvilke omstendigheter som er lagt til grunn, samt omfatte

- arbeidsgiverens navn
- arbeidsgiverens eventuelle anførsler i saken
- hvilke arbeidstakere oppgjøret skal omfatte, så langt mulig angitt ved navn, fødselsnummer og skattekommune, og ellers avgrenset på annen entydig måte når identiteten er ukjent. Slik avgrensning skal i tilfelle skje med angivelse av bestemt antall eller gruppe av arbeidstakere, hvilket arbeidssted og/eller arbeidsoppdrag, samt hvilken tidsperiode aktuelle arbeidsoppdrag faller innenfor
- hvilke inntektsår vedtaket omfatter
- arten og verdien av ytelser som omfattes av oppgjøret
- beløpsmessig beregningsgrunnlag, spesifisert som nevnt nedenfor i pkt. 5.2
- hvilken sats som skal benyttes ved fastsettingen av kravet på skatt, se forskriften § 5.

Vedtaket skal sendes til arbeidsgiveren med opplysning om adgangen til og fristen for å påklage vedtaket. Kopi av vedtaket sendes til skatteoppkreveren i arbeidsgiverens (hoved-)kontorkommune. Når vedtaket omfatter flere kommuner skal kopi av vedtaket sendes til berørte skattekontorer og til Skattedirektoratet. Se forskriften § 7.

Summarisk fellesoppgjør kan ikke gjennomføres ved forenklet vedtak etter ligningsloven § 3-11 nr. 4. Se uttalelse fra Sivilombudsmannen 10. juli 2015 (sak 2014/2612) (www.sivilombudsmannen.no/uttalelser).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Gjennomføringen av det summariske fellesoppgjør

5.1 Generelt

Hensikten med det summariske fellesoppgjøret er at dette skal være gjenopprettende, dvs. sørge for at det offentlige blir tilført et tilnærmet riktig skatte- og avgiftsbeløp. Gjennom fellesoppgjøret må det derfor gjøres et anslag over hvilke beløp de ansatte har mottatt og som ikke er innrapportert. Det er dette som vil være utgangspunktet for å beregne det beløp arbeidsgiveren skal betale skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift av, se nedenfor. Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget gjelder alminnelig sannsynlighetsovervekt, se LRD 26.01.2015 i Utv. 2015/198.

5.2 Beløpsmessig beregningsgrunnlag

Når de ansatte ikke er lignet for beløpene, betyr dette at de har mottatt en nettoytelse uten skattebelastning. Ansvaret for arbeidsgiver skal da fastsettes ut fra en oppregulering av nettoytelser til et bruttobeløp før skattebelastning (oppgrossing). Beregningsgrunnlaget fastsettes normalt til det dobbelte av verdien av de ikke innrapporterte ytelser, se forskriften § 6 nr. 1 (tilsvarer skattesats på 50 %). I de tilfellene hvor skattesatsen settes til 35 %, se forskriftens § 6 nr. 2 og pkt. 5.3, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien av de skattepliktige ytelser med 1,5385, jf. forskriften § 6 nr. 1 siste punktum. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattytere. For andre skattytere skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall/gruppe som beskrevet i pkt. 4.

5.3 Fastsetting av krav på skatt og trygdeavgift

Det beløp arbeidsgiver skal betale til dekning av de ansattes skatt og trygdeavgift, settes til 50 % av beregningsgrunnlaget for hvert inntektsår. Kravet fordeles per kommune, og summeres per kommune for alle inntektsår. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppe ansatte ville vært vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 % av beregningsgrunnlaget.

5.4 Fordelingsnøkkel mellom de ansattes bostedskommuner

Skattedirektoratet utarbeider fordelingsnøkkel for hvert enkelt år som en prosentvis fordeling mellom de ansattes bostedskommuner av samlet skatt og trygdeavgift, jf. forskriften § 10 nr. 2. Den prosentvise fordeling beregnes med én desimal.

5.5 Fastsetting av krav på arbeidsgiveravgift

Arbeidsgiver skal svare arbeidsgiveravgift av beregningsgrunnlaget. Nærmere om beregningen, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser» i Lignings-ABC for det enkelte år.

5.6 Vedtaksmyndighet

Vedtak om at det skal gjennomføres summarisk fellesoppgjør treffes av skattekontoret, jf. lignl. § 9-5 nr. 8

For arbeidsgivere som ikke har varig tilknytning til riket samt sjømenn bosatt i utlandet og som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, treffes vedtak om summarisk fellesoppgjør ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

6 Fradragsrett for skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

Ved summarisk fellesoppgjør skal både beregnet skatt for ansatte, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift behandles som en ekstra lønnskostnad for arbeidsgiver det år skatt mv. etter fellesoppgjør blir utliknet og fradragsføres på samme måte som lønnen til vedkommende arbeidstakere.

7 Virkning av vedtaket

Arbeidsgiverens plikt til å innrapportere ytelser som omfattes av vedtaket bortfaller når vedtak om summarisk fellesoppgjør er truffet.

Etter at det er fattet vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan samme forhold ikke tas opp som endringssak overfor den enkelte arbeidstaker. Den enkelte arbeidstaker kan

heller ikke klage på forhold som er behandlet i vedtaket om summarisk fellesoppgjør, jf. forskriften § 9 nr. 2.

8 Tilleggsskatt og tilleggsavgift

Tilleggsskatt kan ikke ilegges ved summarisk fellesoppgjør.

Derimot kan det ilegges tilleggsavgift på arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-4. Nærmere om beregningsgrunnlaget, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 9.2 .

9 Klagerett

Arbeidsgiveren har rett til å klage på vedtak om å gjennomføre et summarisk fellesoppgjør, se lignl. § 9-5 nr. 8 siste punktum, jf. § 9-2. Videre kan arbeidsgiveren klage på fastsettingen mv. Klagen behandles av skatteklagenemnda, ev. skattekontoret hvis skattekontoret finner klagen begrunnet, jf. lignl. § 9-8 nr. 1.

Enkeltpersonforetak – allment

1 Hva er et enkeltpersonforetak

1.1 Generelt

Virksomhet som eies (dvs. drives for egen regning og risiko) av én fysisk person anses som enkeltpersonforetak. Tilsvarende gjelder som utgangspunkt hvor ektefeller driver felles virksomhet. Eies virksomheten av flere skattytere, vil fellesskapet være et selskap, se f.eks. emnene «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning» og «Aksjeselskap mv. – allment». Om ektefeller, se nedenfor.

Om overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.4.

Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

1.2 Ektefeller

1.2.1 Generelt

Virksomhet som i sin helhet tilhører en eller begge ektefeller og som drives for en eller begges regning og risiko, behandles i utgangspunktet skattemessig som et enkeltpersonforetak, med mindre ektefellene lignes atskilt, se URD 20. juli 1999 (Nordfjord herredsrett) i Utv. 1999/1490. Dette gjelder uansett om virksomheten er felleseie eller særeie og uavhengig av om overskuddet fordeles mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift.

Fra og med inntektsåret 2015 er det gitt en ny § 10-48 i skatteloven om at ektefeller på nærmere bestemte vilkår kan anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. Vilkårene for deltakerligning og overgang til deltakerligning framgår av FSFIN ny § 10-48. Dette gjelder både hvor ektefellene er de eneste deltakerne og når de er deltakere sammen med andre.

Det er ved innføringen av sktl. 10-48 og FSFIN § 10-48 gitt to overgangsregler, jf. forskrift 19.12.2014 nr. 1890. Disse overgangsreglene gjelder mulighet for videreføring av ligningsmåten for

- ektefeller som har drevet et deltakerlignet selskap sammen og hvor virksomheten til og med inntektsåret 2014 har vært lignet som enkeltpersonforetak (overgangsregel A)
- to personer som driver et deltakerlignet selskap sammen og som giftet seg med hverandre etter 1. januar 2014 (overgangsregel B).

Nærmere om overgangsreglene, vilkårene for deltakerligning og overgang til deltakerligning for ektefeller som driver virksomhet sammen eller hvor begge ektefeller er deltakere i deltakerlignet selskap hvor det også er øvrige deltakere, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.2.2 Inngåelse av ekteskap

Dersom to som i fellesskap driver et deltakerlignet selskap som ikke er registrert i foretaksregisteret, inngår ekteskap i 2015 eller senere, skal selskapet anses oppløst fra og med det året ligning av ektefellene hver for seg (atskilt) opphører. Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene i FSFIN § 10-48-1 første ledd siste punktum blir oppfylt innen åtte måneder etter at ekteskapet ble inngått, jf. § 10-48-1 femte ledd. For ekteskap inngått i 2014 kan overgangsregel B påberopes. Nærmere om dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

1.2.3 Separasjon/skilsmisse

Ved separasjon/skilsmisse, skal et tidligere felles drevet enkeltpersonforetak lignes som ansvarlig selskap (ANS) fra og med det år atskilt ligning skal gjennomføres, dersom de tidligere ektefellene fremdeles driver virksomheten for felles regning og risiko. Se også emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.3.

Se for øvrig emnene «Deltakerlignet selskap – nyetablering», «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform» og «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

1.3 Ikke-meldepliktige samboere

Eies virksomheten i fellesskap av ikke-meldepliktige samboere, er det et selskap som skal deltakerlignes, ikke et enkeltpersonforetak. Om meldepliktige samboere, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 1.3.

1.4 Barn

Virksomhet som eies av foreldre og barn i fellesskap behandles skatterettslig som et enkeltpersonforetak så lenge virksomhetsinntekten skal lignes hos foreldrene, se emnet «Barn og ungdom». I andre tilfeller behandles det som et deltakerlignet selskap.

2 Prinsipp for ligning

2.1 Formue

Skattyter lignes som eier av hver enkelt eiendel i enkeltpersonforetaket og skal ha fradrag for foretakets forpliktelser etter de vanlige regler.

2.2 Inntekt

2.2.1 Generelt

Skattyter anses i prinsippet å inntjene hver enkelt inntektspost og skal ha fradrag for hver enkelt fradragspost.

Inngangsverdier, ervervstidspunkt mv. i enkeltpersonforetaket er eierens inngangsverdi, ervervstidspunkt mv.

2.2.2 Opphør av virksomhet

Opphør vurderes i forhold til hver atskilt virksomhet i enkeltpersonforetaket og følger de vanlige regler for opphør av virksomhet, se f.eks. emnene «Virksomhet – opphør av virksomhet» og «Underskudd».

2.2.3 Realisasjon av virksomhet

Om reglene ved realisasjon av hel eller en selvstendig utskilt del av en virksomhet, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon».

Om realisasjon av en ideell andel av virksomhet, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

2.2.4 Tidfesting

Om tidfesting av inntekt i virksomhet, se emnene om tidfesting.

2.2.5 Flere kommuner

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)

- *Sktl. kap. 12.*
- *FSFIN kap. 12.*
- *FSSD § 12-2-2 annet ledd og § 12-2-7 tredje ledd.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 3-2-8.*

1 Generelt

Personlige næringsdrivende skal beskattes etter en skjermingsmetode, også kalt foretaksmodellen. I foretaksmodellen skal virksomhetsinntekten, etter fradrag for en risikofri avkastning, beskattes løpende, som beregnet personinntekt. Dette gjelder uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke.

Hensikten med skjermingsmetoden er å skjerme en risikofri avkastning av den investerte kapital fra beskatning ut over skatt på alminnelig inntekt. Skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak skiller seg fra skjermingsmetoden for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, ved at meravkastningen beskattes løpende som personinntekt, uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke.

Reglene for beregning av personinntekt tar utgangspunkt i beregningsenhetens nettoinntekt, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt før fradrag for fremførbart underskudd. Inntekter som normalt ikke har direkte betydning for virksomheten trekkes ut. Dette gjelder for eksempel inntekter av finansobjekter mv. I tillegg trekkes ut en beregnet normalavkastning av investeringene i virksomheten som skjermes fra personinntektsbeskatning. Den inntekt som gjenstår anses å svare til avkastning utover normalavkastningen samt avkastningen av eierens arbeid i virksomheten.

Nedenfor behandles vilkår for, og fastsetting av beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak. Videre behandles tilordning av personinntekt i enkeltpersonforetak, tidfesting samt overføring og fremføring av negativ personinntekt.

Om personinntekt generelt, se emnet «Personinntekt – allment».

2 Vilkår for beregning av personinntekt

2.1 Generelt

Det skal beregnes personinntekt for eier av enkeltpersonforetak, dersom foretaket driver virksomhet, jf. sktl. § 12-10 annet ledd. Om hva som er et enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – allment». Nærmere om når det foreligger virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt har det ingen betydning om det er eieren selv eller andre, for eksempel ansatte, som har utøvet aktiviteten. Det har heller ingen betydning om aktiviteten er utført i Norge eller i utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet drevet i utlandet, og om utlendingers skatteplikt for virksomhet i Norge, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter».

2.2 Start og opphør av virksomhet

Starter eller opphører en virksomhet, skal det beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i den tiden virksomheten har vært drevet. Dette gjelder også inntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, forutsatt at inntekten er innvunnet mens virksomheten har vært drevet, jf. sktl. § 12-10 annet ledd annet punktum. Dette gjelder for eksempel inntektsføring av gevinst- og tapskonto eller negativ saldo som fortsetter etter at virksomheten har opphørt. Det samme gjelder gevinst- og tapskonto som er blitt etablert ved overføring fra differansesaldo, jf. FSFIN § 19-2-1, se FIN 26. april 2006 i Utv. 2006/977. Det skal på den annen side ikke beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes etter at virksomheten er satt i gang, men som er innvunnet før det forelå en virksomhet. Om når virksomhet anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.3 Arv og gave

Hvis virksomheten opphører ved dødsfall eller gaveoverføring, skal skatteposisjoner knyttet til beregnet personinntekt videreføres av den som overtar virksomheten, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.7, pkt. 2.2.6 og pkt. 3.2.2.

2.4 Ektefeller

Foretak som eies av begge ektefeller behandles skatterettslig etter reglene om enkeltpersonforetak, herunder reglene om beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, se URD 20. juli 1999 (Nordfjord herredsrett) i Utv. 1999/1490. Dette gjelder med mindre vilkårene for å behandle foretaket som et deltakerlignet selskap er oppfylt, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4. Om fordeling av personinntekten mellom ektefellene hvor virksomheten behandles som enkeltpersonforetak, se pkt. 7.2.

2.5 Konkurs- og dødsbo

Det skal ikke beregnes personinntekt av inntekt i konkursbo. Dette gjelder selv om boet driver virksomhet og konkursdebitor er aktiv i virksomheten.

Det samme gjelder dødsbo, selv om arvinger eller gjenlevende ektefelle som ikke overtar boet i uskifte, er aktive i virksomheten.

Om ligning i dødsåret, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

2.6 Utland

Det skal fastsettes personinntekt etter foretaksmodellen også for personer bosatt i utlandet som driver virksomhet i Norge. Dette gjelder i den grad virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge etter intern rett og skatteplikten ikke er begrenset i henhold til skatteavtale. Se nærmere i emnene om utland.

3 Beregningsenheten

3.1 Hovedregel

Personinntekt skal som hovedregel beregnes særskilt for hver atskilt virksomhet. Er det ført et felles regnskap for virksomhetene, må skattyter splitte inntekter, kostnader (herunder avskrivninger), skjermingsgrunnlag, lønn mv. på de enkelte virksomheter (beregningsenheter).

3.2 Beregning under ett for flere virksomheter

3.2.1 Generelt

I følgende tilfeller beregnes personinntekten alltid under ett, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3

- alminnelig gårdsbruk og biinntekter fra annen virksomhet hvor omsetningen ikke overstiger kr 30 000, se FSFIN § 8-1-11 nr. 2
- reindrift og bierverv knyttet til denne, f.eks. fiske i ferskvann, snarefangst og multeplukking
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller uttak av sand, grus, stein og torv fra jord/skogbrukseiendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk

Personinntekt kan også beregnes under ett for to eller flere atskilte virksomheter når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem. Dette gjelder uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene.

Regelen om at personinntekt for atskilte virksomheter i enkeltpersonforetak i visse tilfelle skal beregnes under ett, gjelder likevel ikke for virksomheter som har forskjellige satser for avgift til folketrygden, se FSFIN § 12-20-1, annet punktum. Dette medfører f.eks. at inntekt fra landbruk og fiske ikke kan beregnes under ett da trygdeavgift fra disse næringene i utgangspunktet skal beregnes med henholdsvis høy sats og mellomsats. Personinntekt kan imidlertid beregnes under ett i enkeltpersonforetak hvor eieren er over 69 år og derfor skal ha lav avgiftssats på all personinntekt. For denne gruppen vil det derfor likevel være mulig å beregne personinntekt fra landbruk og fiske/fangst

under ett såfremt samlet årlig arbeidsinnsats ikke overstiger tre normalårsverk, jf. FSFIN § 10-42-3 bokstav a siste strekpunkt.

Om at negativ beregnet personinntekt i en beregningsenhet i visse tilfelle kan trekkes fra positiv personinntekt i annen beregningsenhet, se pkt. 8.1.

3.2.2 Tre normalårsverk

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer, jf. takseringsreglene § 3-2-8. Egen innsats, familiens innsats og innsats fra leid hjelp inngår i beregningen. Arbeidsinnsatsen må vurderes for hvert enkelt år.

Landbruks- og matdepartementet har i forbindelse med tilskuddsordningene utarbeidet normtall for årsverksberegning i jordbruket.

I skogbruket er det ikke årets faktiske arbeidsinnsats som er avgjørende, men den årlige normalinnsatsen i forhold til gjennomsnittlig drift i skogen.

3.2.3 Innholdsmessig og økonomisk nærhet

Ved vurdering av om det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, må en legge vekt på en rekke momenter som ikke hver for seg er avgjørende, se FSFIN § 12-20-1 første punktum, jf. § 10-42-3 bokstav b, annet punktum. Ved vurderingen vil det ha betydning om de virksomheter som vurderes helt eller delvis

- bruker samme anlegg og/eller driftsmidler
- har de samme personene til å utføre arbeid
- har felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- har samme kundekrets
- omsetter og/eller produserer samme art av varer og/eller tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring, og
- har felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende. Nærmere om hvor strengt kravet til innholdsmessig og økonomisk nærhet skal tolkes, se HRD i Utv. 2005/6 (Rt. 2004/1860). (Det forelå en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom en regnskapsførervirksomhet og en utleievirksomhet. Det ble bl.a. lagt vekt på at virksomhetene var fullstendig integrert og at regnskapsvirksomheten også omfattet forretningsførsel av utleieeiendommer for klienter.)

Driver et enkeltpersonforetak for eksempel både en elektrisk forretning og elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

F.eks. vil hotell og skiheis som ligger i tilknytning til hotellet normalt komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

På en typisk jord- og skogbrukseiendom vil det normalt være innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, selv om den samlede innsatsen er over tre normalårsverk.

3.2.4 Ektefeller

Eier ektefellene atskilte virksomheter som skal gå inn i samme beregningsenhet etter reglene ovenfor, beregnes personinntekten under ett for denne beregningsenheten.

Om fordeling mellom ektefellene, se pkt. 7.2.

4 Beregning av personinntekt (fastsettingen)

4.1 Generelt

Utgangspunktet for beregning av personinntekt er årets nettoinntekt av virksomhet i beregningsenheten, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt før fradrag for fremførbart underskudd. Den beregningsmåte som fremgår av sktl. § 12-11 og som fremstillingen nedenfor bygger på, avviker fra den metodiske oppbyggingen i skjemaet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

«Personinntekt fra enkeltpersonforetak» (RF-1224). Ved utfyllingen av skjemaet vises det derfor til rettledningen (RF-1225).

Det er den alminnelige inntekt som tidfestes i inntektsåret som danner utgangspunktet for beregningen. Om hvilke inntekter som skal være med i alminnelig inntekt for skattyter med skattemessig tilknytning til utlandet, se emnene om utland.

Beregningsgrunnlaget for personinntekt (alminnelig inntekt) skal korrigeres for følgende bruttoinntekter/gevinster og bruttokostnader/tap

– løpende inntekter knyttet til finanskapital trekkes fra og løpende kostnader knyttet til finanskapital/gjeld legges til, se sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a og tredje ledd bokstav a. Renter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner og renter av gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev skal imidlertid ikke legges til, i den utstrekning den gjeld som rentene knytter seg til, ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag for slik gjeld, se nedenfor. Eierens private gjeldsrenter som er ført til fradrag i den alminnelige inntekt fra virksomheten skal imidlertid legges til, se nedenfor.
– gevinster ved realisasjon av finansobjekter trekkes fra og tilsvarende tap legges til, se sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a og tredje ledd bokstav b. Dette kan for eksempel være gevinster eller tap ved realisasjon av aksjer eller obligasjoner. Om gevinster ved realisasjon av aksjer, se pkt. 5.2.
– inntekter knyttet til realkapital som ikke har virket i virksomheten trekkes fra og kostnader inklusiv avskrivninger knyttet til slik realkapital legges til. Slik realkapital går ikke inn i skjermingsgrunnlaget.

Følgende særskilte fradrag for bestemte yrkesgrupper legges til beregningsgrunnlaget, se sktl. § 12-11 annet ledd bokstav b

– særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, jf. sktl. § 6-60
– særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61
– jordbruksfradrag, jf. sktl. § 8-1 femte ledd
– reindriftsfradrag, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd, og
– skiferfradrag, jf. sktl. § 8-1 syvende ledd.

Øvrige inntekter/kostnader skal ikke trekkes fra/legges til beregningsgrunnlaget.

Ved den videre beregningen av personinntektsgrunnlaget skal skjermingsfradraget trekkes fra. Eventuell negativ personinntekt fra tidligere år kan kreves fradratt.

4.2 Oversikt over fremgangsmåten

Fremgangsmåten ved fastsetting av personinntekt i enkeltpersonforetak etter foretaksmodellen kan skjematisk fremstilles som følger:

1) Utgangspunktet er:

   Alminnelig inntekt fra beregningsenheten før fradrag for fremførbart underskudd

   Deretter gjøres følgende korrigeringer:

2) ÷ tilbakeføring av visse kapitalinntekter

3) + tilbakeføring av kapitalkostnader, men ikke tap på kundefordringer. Heller ikke renter av foretaksrelatert gjeld til finansinstitusjoner og foretaksrelatert gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev i den grad gjelden ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag for gjeld, leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder

4) ÷ tilbakeføring av gevinster på visse finansobjekter

5) + tilbakeføring av tap på visse finansobjekter

6) + tilbakeføring av visse særskilte fradrag for enkelte virksomheter

7) ÷ beregnet skjermingsfradrag

8) ÷ fremførbar negativ personinntekt fra tidligere år som kreves fradratt

9) = Skattyters beregnede personinntekt

4.3 Gevinst og tap ved realisasjon av driftsmiddel mv.

4.3.1 Generelt

Inntektsført/fradragsført gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler skal inngå i personinntekten, dvs. at disse postene ikke skal trekkes ut av beregningsgrunnlaget. Dette gjelder uavhengig av om gevinsten er inntektsført direkte, om gevinsten eller tapet er inntekts-/fradragsført etter reglene om nedskrivning på saldo eller ført på gevinst- og tapskonto. Inntektsføring fra gevinst- og tapskonto som har oppstått utenfor virksomhet, skal ikke inngå i personinntekten, se FIN 26. april 2006 i Utv. 2006/977.

Nytt for 2016

Det er med virkning fra og med inntektsåret 2016 gitt en ny bestemmelse i sktl. § 12-11 fjerde ledd om at det ikke skal beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk. Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av melkekvote når denne realiseres sammen med gårdsbruket. Den nye bestemmelsen gjelder for realisasjon hvor endelig og bindende avtale om salg inngås i 2016 eller senere. Skillet mellom "alminnelig gårdsbruk og skogbruk" og annet formuesobjekt skal vurderes på samme måte som etter den tidligere regelen om skattefritak ved realisasjon i sktl. § 9-13 første ledd, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 4. Om avgrensningen mot realisasjon av tomt, se emnet «Tomt».

Unntaket fra beregning av personinntekt ved realisasjon av gårdsbruk og skogbruk omfatter etter dette:

- selve jord- eller skogbrukseiendommen og driftsbygninger som hører til bruket
- faste tekniske installasjoner i driftsbygninger som avskrives separat i saldogruppe j
- annet fast installert produksjonsutstyr som er aktivert i saldogruppe d for maskiner, inventar mv.
- formuesobjekter som realiseres sammen med gårdsbruket, herunder melkekvoter, én eller to hytter på gårdens grunn, samt rettigheter (veirett, jaktrett, fiskerett, beiterett, hogstrett mv.)

4.3.2 Særlig om areal i jord- eller skogbruk

Areal som realiseres fra jordbruks- eller skogbrukseiendom hvor det drives skattemessig virksomhet, anses som realisasjon av driftsmiddel. Dette gjelder selv om arealet ligger brakk, forutsatt at arealet ikke har vært anvendt til annet formål utenfor virksomheten, for eksempel bortfeste. Se BFU 15/2006. Tilsvarende gjelder ved realisasjon av forekomster av sand, stein og torv mv. som ligger på jord-/skogbrukseiendommen og ved stiftelse av rett til å ta ut slik substans. Dette gjelder selv om en rett til slik uttak er betegnet som «leieavtale» eller lignende.

Nytt for 2016

Bestemmelsen i sktl. § 12-11 fjerde ledd om at det for enkeltpersonforetak i jordbruk eller skogbruk ikke skal beregnes personinntekt av tomtesalgsgevinst som ikke overstiger kr 150 000 i inntektsåret, er opphevet med virkning for realisasjon som avtales etter utgangen av 2015. Fra 2016 skal slik gevinst inngå i personinntekten uavhengig av beløp. Fra og med 2016 skal det ikke beregnes personinntekt på gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom, se "Nytt for 2016" ovenfor i pkt. 4.3.1. Om avgrensningen mellom realisasjon av jord- og skogbrukseiendom og tomt, se emnet «Tomt».

Årets samlede gevinst ved realisasjon av tomtearealer i enkeltpersonforetak i landbruksvirksomhet skal ikke tas med i grunnlaget for beregnet personinntekt dersom gevinstbeløpet ikke overstiger 150 000 kroner, jf. sktl. § 12-11 fjerde ledd. Er samlet gevinst 150 000 kroner eller lavere skattlegges den som kapitalinntekt. Overstiges grensebeløpet på 150 000 kroner, skal hele gevinsten inngå i grunnlaget for beregnet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

personinntekt. Om hva som er tomt, se sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav a og emnet «Tomt».

Salg hvor erververen tar sikte på videre utnyttelse av tomtearealet til landbruksdrift, faller utenfor fritaket for bruttobeskatning.

Salg av tomteareal tilknyttet våningshus, kårbolig eller privat hage anses å ligge utenfor landbruksvirksomheten, og en gevinst inngår ikke i personinntekten.

4.4 Sykepenger

Sykepenger som skal erstatte virksomhetsinntekt inngår ikke i beregningen ovenfor, men er personinntekt i sin helhet, se sktl. § 12-2 bokstav a og § 5-30 tredje ledd, jf. § 5-10 bokstav c.

4.5 Tapt arbeidsfortjeneste i virksomhet

Mottar skattyter kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste/virksomhetsinntekt i forbindelse med arbeid som medlem av styre, utvalg, råd, nemnder mv., skal denne ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt. Slik godtgjørelse regnes alltid som lønn. Mottar skattyter kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste i andre sammenhenger, må det vurderes konkret om den skal inngå i grunnlaget.

4.6 Spesielt om skogbruk og reindrift

For enkeltpersonforetak i skogbruk og reindrift er det alminnelig inntekt fra virksomheten for vedkommende år etter eventuell gjennomsnittsberegning som danner utgangspunkt for fastsetting av personinntekten.

Ved avbruddsligning vil personinntekten måtte endres for de aktuelle årene.

4.7 Underskudd

Er det samlede resultatet i beregningsenheten vedkommende år et underskudd, brukes dette som utgangspunkt for fastsetting av beregnet personinntekt. Dette gjelder selv om underskuddet blir overført til fradrag i annen positiv alminnelig inntekt samme år eller blir fremført eller tilbakeført mot positiv alminnelig inntekt et annet år.

Samme års underskudd overført fra andre beregningsenheter, skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen.

Tidligere års underskudd til fremføring fra samme eller andre beregningsenheter og underskudd tilbakeført ved opphør av virksomhet skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen, jf. sktl. § 12-11 første ledd.

4.8 Start/opphør av virksomhet i løpet av året

4.8.1 Generelt

Starter eller opphører virksomheten i løpet av året, skal det beregnes personinntekt av alminnelig inntekt som er innvunnet i den tidsperioden det er drevet virksomhet i beregningsenheten. Det skal også beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, se pkt. 2.2.

Opphører et enkeltpersonforetak med en virksomhet og begynner en annen virksomhet, må det vurderes om dette er atskilte virksomheter som skal inngå i forskjellige beregningsenheter. Inngår virksomhetene i forskjellige beregningsenheter, må forholdet behandles som opphør av den ene virksomheten og start av den andre. Inngår virksomhetene i samme beregningsenhet, beregnes personinntekt for hele året under ett.

Om når en virksomhet anses opphørt for øvrig, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

4.8.2 Arv- og gaveoverføring - kontinuitet

Overføres virksomheten ved arv eller gave, opphører beregningsenheten. Det skal fastsettes personinntekt frem til dødsfallstidspunktet/gavetidspunktet for inntekter og kostnader som tidfestes før dødsfallet/gaveoverføringen. Skatteposisjonene, herunder skjermingsgrunnlaget, videreføres i den nye beregningsenheten, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Tilsvarende gjelder for fradragsposter.

4.8.3 Særlig om jordbruksvirksomhet

Tilskudd til jordbruksvirksomhet som utbetales året etter opptjeningsåret blir av praktiske grunner skattlagt i utbetalingsåret.

Ved opphør av virksomheten kan tilskuddet, i den utstrekning det er opptjent og reelt sett tidfestet i året forut for utbetalingsåret (dvs. i opphørsåret), inngå i beregningen av personinntekten i opphørsåret. Alternativt kan det inngå i personinntektsberegningen i utbetalingsåret.

Utbetalt etterskudd på melkeleveranser mv. som er avhengig av et årsmøtevedtak, tas til inntekt i vedtaksåret.

4.8.4 Særlig om fond i visse virksomheter

Utbetaling av ikke-skattlagt bonus etter at virksomheten er opphørt, inngår i grunnlaget for beregnet personinntekt. Dette vil bl.a. være aktuelt innenfor pelsdyr- og reindriftsnæringen, se emnene «Pelsdyr» og «Reindrift».

4.9 Senere endring av alminnelig inntekt som grunnlag for beregning av personinntekt

Senere endring av alminnelig inntekt som inngår i beregningsgrunnlaget for personinntekt i beregningsenheten, innebærer at personinntekten må omberegnes.

5 Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap

5.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget for personinntekten skal korrigeres med visse faktiske kapitalinntekter og -kostnader, og kapitalgevinster og -tap som inngår i den alminnelige inntekten som danner utgangspunkt for beregningen av personinntekten, jf. sktl § 12-11. Hvilke poster dette gjelder fremgår nedenfor.

5.2 Mottatt aksjeutbytte og gevinst/tap ved realisasjon av aksjer

Beregningsgrunnlaget skal alltid korrigeres med mottatt aksjeutbytte, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Det samme gjelder for gevinst/tap ved realisasjon av aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder selv om aksjene mv. er eid som ledd i virksomhet, f.eks. fordi det omsettes aksjer i slikt omfang at det er virksomhet i seg selv. Dette innebærer at slik avkastning og gevinst blir skjermet fullt ut fra å inngå i personinntekten.

Er det i forbindelse med aksjene kostnader som ikke inngår i gevinst/tapsberegning, f.eks. forvaltningskostnader og lønn til ansatte for å administrere aksjeporteføljen, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at kostnadene legges til.

5.3 Inntekt fra deltakerlignet selskap og gevinst/tap ved realisasjon av andel

Dersom et enkeltpersonforetak eier andel i et deltakerlignet selskap, skal overskudd/underskudd i det deltakerlignede selskapet samt utdeling etter sktl. § 10-42, ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt i enkeltpersonforetaket, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Det samme gjelder gevinst og tap ved realisasjon av andel, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder selv om andelen er eid av enkeltpersonforetaket som ledd i virksomheten.

5.4 Kundefordringer

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for inntekter/gevinst/kostnader/tap vedrørende kundefordringer som inngår i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder også for inntektsføring av tidligere avskrevne kundefordringer. Det skal heller ikke korrigeres for valutagevinster/tap vedrørende kundefordringer.

Som kundefordring anses fordringer som er oppstått ved salg av omsetningsgjenstander (varer) eller tjenester, men ikke fordringer oppstått i forbindelse med salg av gjenstander anskaffet/brukt i virksomheten som driftsmidler.

Se for øvrig FIN 12. mai 1992 i Utv. 1992/1438.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.5 Rentekostnader

5.5.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for renter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner og renter av foretaksgjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder bare i den utstrekning gjelden som rentene knytter seg til, ikke overstiger skjermingsgrunnlaget, etter fradrag for leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder, men før fradrag for gjeld. Det skal korrigeres for eventuelle private gjeldsrenter som måtte være ført til fradrag i den alminnelige inntekt fra virksomheten.

Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer», pkt. 1.

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for renter av gjeld som ikke knytter seg til mengdegjeldsbrev og gjeld til kreditor som ikke er en finansinstitusjon. Hvis den opprinnelige fordringshaveren i gjeldsforholdet ikke er en finansinstitusjon, men gjelden er overtatt av en finansinstitusjon, anses det å være gjeld til finansinstitusjon fra det tidspunktet gjelden anses overtatt. Hvis finansinstitusjonen bare har overtatt inndrivingen av kravet uten å overta risikoen for debitors manglende betalingsevne, anses rentene ikke å være renter av gjeld til finansinstitusjon.

5.5.2 Nærmere om renter av foretaksgjeld

Som foretaksrelaterte gjeldsrenter anses renter på lån som er tatt opp og benyttet innenfor foretaket. Renter av gjeld til finansiering av privat forbruk og gjeldsrenter tilknyttet andre foretak faller som utgangspunkt utenfor. Det samme gjelder renter av gjeld som er tatt opp av den annen ektefelle, med mindre gjelden og gjeldsrentene inngår i en felles bedrift.

Hvis lånebeløpet er tatt opp og anvendt i foretaket, anses det som renter av foretaksgjeld selv om private eiendeler er benyttet som pantesikkerhet for lånet. Det samme gjelder hvis låneopptaket er benyttet til å øke gjeldsgraden og redusere egenkapitalgraden i foretaket innenfor en realistisk ramme, selv om lånebeløpet brukes til privatuttak for eieren. Forutsetningen er at foretakets økonomi anses tilstrekkelig til å betjene den økte gjeldsgraden.

Renter på kassakredittkonto opprettet av hensyn til næringsdriften må som utgangspunkt anses som renter av foretaksgjeld. Dette gjelder også hvor kassakreditten er benyttet til privatuttak. Hvis de private bilagene som kassakredittkontoen er belastet med er regnskapsført, skal det ikke foretas noen avgrensning av den delen av årets renter som skyldes slike uttak, med mindre kassakredittkontoen samlet sett har et unormalt privat preg.

Se nærmere FIN 12. desember 2006 i Utv. 2007/160.

5.6 Valutagevinst/tap

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for inntektsført valutagevinst/kostnadsført valutatap utenom gevinst/tap på kundefordringer, herunder fradragsføring eller reverseringen av fradragsføring av ikke-realisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld. Om valutagevinst-/tap, se emnet «Valutagevinst/-tap».

5.7 Utleie av formuesobjekt

5.7.1 Utleie av hele formuesobjektet

Inntekt ved utleie som omfatter hele formuesobjektet og hvor utleievirksomheten enten er virksomhet i seg selv eller ledd i en annen virksomhet i beregningsenheten, skal være med i grunnlaget for personinntekten, jf. sktl. § 12-11 første ledd. Tilsvarende skal kostnader ved slik utleie redusere grunnlaget. Dette kan f.eks. være utleie av campinghytter, bilutleie mv.

Inntekter/kostnader ved utleie som omfatter hele formuesobjektet hvor utleien ikke er virksomhet i seg selv og ikke er ledd i en annen virksomhet, skal ikke være med i virksomhetsinntekten som danner utgangspunkt for beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. For eksempel skal inntekt ved utleie av tidligere kårbolig til boligformål normalt behandles som kapitalinntekt og følgelig ikke inngå i grunnlaget

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

for beregning av personinntekt. Det samme gjelder for eksempel ved utleie av fallrettigheter.

5.7.2 Utleie kombinert med egen bruk i virksomhet

Hvis en fysisk del av et formuesobjekt brukes i egen virksomhet og en annen del leies ut, anses utleieinntekten som kapitalinntekt og skal trekkes ut av virksomhetsinntekten, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Dette gjelder hvor utleien ikke er ledd i virksomheten og utleien heller ikke anses som virksomhet i seg selv. Verdien av den utleide delen av formuesobjektet skal ikke inngå i skjermingsgrunnlaget. Kan utleien ikke lett skilles ut drifts- og regnskapsmessig fra den egentlige virksomheten, vil det tale for at utleien inngår som en del av virksomheten. Nettoinntekten vedrørende den delen av formuesobjektet som leies ut skal da ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget, jf. sktl. 12-11 første ledd. På den annen side skal hele formuesobjektet gå inn i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 1. Et moment her vil være om det foreligger et pålitelig grunnlag for å skille ut det virkelige driftsresultat av utleien fra resultatet i virksomheten. Se FIN 30. september 1992 i Utv. 1992/1290.

5.7.3 Formuesobjekter som bare delvis er i bruk

Videre forekommer det at formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del har vært brukt i virksomheten, mens resten er varig opphørt å brukes i virksomheten, f.eks. pga. innskrenkninger, produksjonsomlegging mv. Også i disse tilfellene skal bare kostnader vedrørende den delen av objektet som faktisk er brukt i virksomheten fradras i grunnlaget for personinntekt, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a. Dette vil f.eks. gjelde for en låve hvor deler brukes til lager for avling, men hvor fjøs og stall står tomt fordi gårdbrukeren har sluttet med husdyr.

5.7.4 Fordel ved privat bruk

I enkeltpersonforetak skal eierens fordel ved bruk (uttak) av formuesobjekter som skattyter eier, inngå i beregningsgrunnlaget dersom formuesobjektet inngår i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-11 første ledd. (Alle kostnadene vedrørende formuesobjektet kommer da til fradrag. Ansattes fordel ved bruk av et slikt formuesobjekt tillegges brukeren etter sktl. § 5-10,og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for eierens personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav a.) Har enkeltpersonforetaket leid/leaset driftsmidler mv. hvor leien kommer til fradrag i inntekten, skal tilbakeføring av eventuell fordel ved eierens private bruk inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekten, jf. sktl. § 12-11 første ledd.

5.8 Lån til ansatte

Har ansatte lån i enkeltpersonforetaket, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at inntektsført rente hos arbeidsgiveren trekkes fra (kapitalinntekt), jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a.

5.9 Føderåd

Ved fastsetting av alminnelig inntekt hos føderådsyteren vil verdien av føderåd være inntekts- og fradragsført med samme beløp, jf. sktl. § 5-1 og § 6-52. Dette gjelder både produkter, leieverdi av føderådsbolig og kontantføderåd. De faktiske kostnadene til å yte føderådet er fradratt som driftskostnader, jf. sktl. § 6-1.

Ved beregning av personinntekt tas utgangspunkt i alminnelig inntekt fra virksomheten, jf. sktl. § 12-11 første ledd. Det gjøres ingen tilbakeføring av kostnader til å yte føderåd i form av produkter (melk, kjøtt osv.) eller kontanter.

Føderådsbolig anses ikke å «ha virket i virksomheten» og den inngår derfor ikke i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a. Faktiske kostnader til føderådsbolig (for eksempel forsikring og vedlikehold) som har gått til fradrag i alminnelig inntekt av virksomheten, må derfor tilbakeføres ved fastsettingen av beregnet personinntekt, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av føderåd, se emnet «Føderåd».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.10 Driftskostnader knyttet til kapitalinntekt mv.

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for driftskostnader direkte knyttet til kapitalobjekter, for eksempel finanskapital som ikke inngår i personinntekten og realkapital som ikke har virket i virksomheten, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a.

5.11 Offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv.

Offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv. inngår som en del av virksomhetsinntekten, jf. sktl. § 12-11 første ledd. Beregningsgrunnlaget skal derfor ikke korrigeres for slike inntekter.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av offentlige tilskudd, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

5.12 Opphavsrett, royalty mv.

For opphavsmannen skal inntekter av opphavsrett mv. i virksomhet inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt etter sktl. § 12-11 første ledd. Dette vil f.eks. være royalty for forfattere, jf. FSSD § 12-2-2 annet ledd og lisensavgifter for patentrettigheter. Dette gjelder selv om det ikke er utøvet noen aktivitet i det år inntekten opptjenes.

Ved opphavsmannens realisasjon av opphavsrett mv. mot engangsvederlag, skal gevinst/tap inngå i grunnlaget for personinntekt etter sktl. § 12-11 første ledd.

Om opphavsretter, se emnet «Opphavsretter». Om fastsetting av personinntekt ved åndsverk og patenter fordelt over flere år, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

5.13 Særregel for leid eiendom mot innskudd

Aksje eller andel som skattyter eier i boligselskap og som omfattes av sktl. § 7-3 med tilknyttet leierett til lokaler som han selv benytter i sin virksomhet, skal ikke inngå i skjermingsgrunnlaget. I stedet kan et fastsatt reduksjonsbeløp regnes som kapitalinntekt og trekkes ut av virksomhetsinntekten ved beregningen av personinntekt, jf. FSFIN § 12-12-2 første ledd. Det samme gjelder hvor skattyter eier obligasjon med tilhørende bruksrett til slike lokaler, og leien som følge av obligasjonen utgjør maksimalt 50 % av markedsleien. Reduksjonen anses ikke å være en følge av obligasjonen hvis lokalene eies av den næringsdrivendes ektefelle eller personer som den næringsdrivende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, jf. FSFIN § 12-12-2 første ledd tredje punktum jf. sktl. § 10-11 annet ledd siste punktum.

Reduksjonsbeløpet fastsettes som differansen mellom beregnet brutto avkastning av innskuddet og faktisk leie mv. Som faktisk leie regnes også kostnadsført andel av tidligere betalt engangsleie o.l.

Slik beregnet brutto avkastning fremkommer ved at verdien av den faste eiendommen, så langt den omfattes av bruksretten, multipliseres med skjermingsrenten, se ovenfor. Verdien fastsettes som om de leide lokalene var eid av leietaker. Om verdsettingen, se nedenfor. Utgjør den leide delen en del av en større eiendom, kan en forholdsmessig del av eiers verdi av hele eiendommen tilordnes den leide del.

6 Skjermingsfradraget

6.1 Generelt

Personinntekten kan, etter valg for hver beregningsenhet, reduseres med et beregnet skjermingsfradrag, se sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav c, jf. § 12-12. Skjermingsfradraget beregnes på grunnlag av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente, se pkt. 6.7. I skjermingsgrunnlaget inngår formuesobjekter hvor inntekter/kostnader, herunder den kapitalavkastningen som objektet gir, er inkludert i alminnelig inntekt og ikke er trukket ut etter reglene ovenfor. Begrunnelsen for denne fremgangsmåten er at avkastningen av disse formuesobjektene ikke er tallfestet i regnskapet på den måten for eksempel slik rente på bankinnskudd er, og derfor må beregnes særskilt. Bare formuesobjekter som har virket i virksomheten skal tas med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a.

Verdien av de eiendeler som inngår i skjermingsgrunnlaget skal reduseres med gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Dette har sammenheng med at de faktiske renter av slik gjeld kommer til fradrag i personinntektsgrunnlaget, jf. ovenfor (dvs. at det ikke skal korrigeres for slike renter). Begrepet finansinstitusjon i sktl. § 12-12 annet ledd bokstav c omfatter både offentlige og private finansinstitusjoner, se FIN 18. juni 2007 i Utv. 2007/1258. I tillegg skal det gjøres fradrag for verdien av leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder.

6.2 Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget

6.2.1 Hovedregel

Skjermingsgrunnlaget fastsettes for hver beregningsenhet, se ovenfor. Følgende typer formuesobjekter som eies av den næringsdrivende på det aktuelle tidspunkt inngår i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a

- varige og betydelige fysiske driftsmidler, uavhengig av om de er avskrivbare eller ikke
- forretningsverdi (goodwill) og andre ikke-fysiske formuesobjekter, under forutsetning av at forretningsverdien eller de andre ikke-fysiske formuesobjektene er ervervet ved kjøp, gave, arv mv. (egenutviklede formuesobjekter av denne type skal ikke være med i grunnlaget)
- kostnader til egen forskning og utvikling i den utstrekning de er aktivert og ikke er kommet til fradrag i alminnelig inntekt
- varer
- kundefordringer.

Dette gjelder under forutsetning av at formuesobjektene har virket innenfor beregningsenhetens virksomhet(er) som er skattepliktig til Norge i løpet av inntektsåret eller i tidligere år, og ikke anses tatt ut av virksomheten.

Skjermingsgrunnlaget fastsettes til middelverdien av de inngående og utgående verdiene, jf. sktl. § 12-12 første ledd bokstav e. Formuesobjekter ervervet i inntektsåret skal ikke være med i inngående verdier. Dette gjelder også driftsmidler som er under tilvirkning, f.eks. bygg under oppføring ved utgangen av forrige inntektsår, i den utstrekning bygget ikke er tatt i bruk.

Formuesobjekter som i løpet av inntektsåret er realisert, gitt bort eller som varig har opphørt å virke i virksomheten, skal ikke være med i utgående verdier.

Brukes et formuesobjekt i flere beregningsenheter i et enkeltpersonforetak, skal verdien av formuesobjektet fordeles på beregningsenhetene i forhold til bruken. Er den nærmere fordelingen usikker, men bruken i en av beregningsenhetene overveiende, tilordnes hele formuesobjektet denne beregningsenheten. Er det i slike tilfeller usikkert om bruken i noen beregningsenhet er overveiende, kan skattyter velge hvilken beregningsenhet som skal tilordnes hele formuesobjektet eller han kan velge lik fordeling på alle beregningsenheter, se FIN 18. september 1992 i Utv. 1992/1288.

6.2.2 Unntak, velferdstiltak

Formuesobjekter som i det vesentligste brukes til velferdstiltak i brukernes fritid, f.eks. bedriftshytte, skal ikke for noen del tas med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav b. Det er en forutsetning at brukerne ikke er ansatte som blir fordelsbeskattet for bruken. Blir brukeren fordelsbeskattet vil det ikke være et velferdstiltak, men en lønnskostnad, og formuesobjektet skal være med i skjermingsgrunnlaget. Derimot skal verdien av objekter brukt til velferdstiltak i brukerens arbeidstid, f.eks. kantinebygg, tas med i grunnlaget.

6.2.3 Driftsmidler, generelt

Alle typer varige og betydelige driftsmidler som har virket i virksomheten, skal som hovedregel være med i skjermingsgrunnlaget, enten de er avskrivbare eller ikke, jf. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 1, jf. § 14-40 første ledd. Driftsmidler som har en kostpris under kr 15 000 og/eller antatt brukstid ved ervervet på under tre år skal ikke

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

være med. Dette unntaket gjelder selv om slikt driftsmiddel er aktivert, under forutsetning av at driftsmidlet ikke er gått inn på en samlesaldo. Disse grensene gjelder også for immaterielle driftsmidler og driftsmidler som ikke er avskrivbare.

Om unntak for visse driftsmidler, se pkt. 6.2.2.

Driftsmidler som etter sin art er varige og betydelige, men likevel er kostnadsført, f.eks. etter de tidligere reglene om miljøtiltak, skal heller ikke tas med i skjermingsgrunnlaget, se FIN 20. oktober 1992 i Utv. 1992/1451. Videre skal driftsmidler hvor inntekter og/eller kostnader er trukket ut av beregningsgrunnlaget, ikke være med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde finansaktiva som aksjer, selv om de er eid som ledd i virksomhet. Dessuten vil det gjelde realaktiva som ikke har virket i virksomheten.

Om hva som anses som driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi». Dette vil bl.a. omfatte tradisjonelle driftsmidler som maskiner, transportmidler, næringseiendommer mv. Skogsgrunn og påstående skog skal tas med selv om det ikke har vært avvirket i skogen vedkommende år. Videre skal arbeider- og funksjonærbolig være med i skjermingsgrunnlaget. Det samme gjelder bil som er driftsmiddel, selv om den utelukkende brukes til ansattes privatkjøring.

Skjermingsgrunnlaget skal også omfatte mer utradisjonelle driftsmidler som f.eks. billedkunst for utsmykning av kontorlokaler, musikkanlegg på leges venteværelse, representasjonsbåt, parkeringsplass og parkanlegg utenfor hotell/fabrikk.

6.2.4 Driftsmiddel, leaset driftsmiddel

Et leaset driftsmiddel går bare inn i skjermingsgrunnlaget hos leaseren i de tilfeller leaseren anses som eier av det leasede driftsmiddel. Om når leaseren anses som eier, se emnet «Leasing».

6.2.5 Driftsmiddel, tom positiv saldo

Tom positiv saldo inneholder ikke driftsmidler, og skal derfor ikke være med i skjermingsgrunnlaget.

6.2.6 Driftsmiddel, negativ saldo

Saldogruppene a, c, d og j kan inneholde driftsmidler, selv om saldoen er negativ. Slike driftsmidler skal ikke tas med i skjermingsgrunnlaget. Negativ saldo skal heller ikke redusere skjermingsgrunnlaget.

6.2.7 Driftsmiddel, ikke-fysiske eiendeler herunder forretningsverdi (goodwill)

Enkelte ikke-fysiske eiendeler brukt i virksomheten skal være med i skjermingsgrunnlaget, se sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 4. Dette gjelder

- for eiendeler ervervet fra andre: alle ikke-fysiske eiendeler. Det er uten betydning om ervervet er skjedd ved kjøp, gave, arv eller på annen måte
- for egenopparbeidede eiendeler: bare ikke-fysiske eiendeler som består av kostnader til egen forskning eller utvikling, i den utstrekning de ikke er kommet til fradrag i alminnelig inntekt, sml. sktl. § 6-25

Om i hvilke tilfeller forsknings- og utviklingskostnader kan fradragsføres direkte, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN».

De ikke-fysiske eiendelene skal være med i skjermingsgrunnlaget uansett om de er ervervet til utnyttelse i egen virksomhet eller for utleie/salg. Forutsetningen er at de har virket i virksomheten.

Slike ikke-fysiske eiendeler vil f.eks. omfatte ervervet forretningsverdi (goodwill), ervervet lisensrettighet, ervervet/egenopparbeidet patentrettighet, ervervet/egenopparbeidet opphavsrett o.l.

Hvis forretningsverdi (goodwill) som er ervervet for lenge siden kreves tatt med i grunnlaget, må det vurderes om det er den samme forretningsverdien (goodwill) som virker i dag. Brudd kan ha oppstått på grunnlag av flytting av foretaket, nye produkter mv.

6.2.8 Driftsmidler, overdragelse av driftsmidler hvor den tidligere eieren beholder bruksretten

Skattyter må eie driftsmidlet på det aktuelle tidspunkt for å kunne ta det med i skjermingsgrunnlaget. Har skattyter overdratt for eksempel jord- og skogbrukseiendom vederlagsfritt til barn, men beholdt den fulle bruksretten til eiendommen, må en først vurdere hvem som er eier. Om dette, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 3. Kommer en til at skattyteren som har beholdt bruksretten ikke lenger er eier, kan ikke vedkommende ta de overdratte driftsmidler med i skjermingsgrunnlaget for sin virksomhet.

6.2.9 Varer

Alle fysiske omsetningsgjenstander (varer) anses å ha virket i virksomheten og skal være med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 2. Dette vil omfatte varebeholdning, både innkjøpte og egentilvirkede varer, herunder varer under tilvirkning for salg, se emnet «Varebeholdning». Forutsetningen er at varen er eid av skattyter på det aktuelle tidspunktet dvs. at skattyter har blitt eier av varen og den etter regnskapsreglene ikke er/skulle vært bokført som solgt ved årsskiftet.

Videre skal skjermingsgrunnlaget omfatte arbeider under utførelse for salg, såfremt arbeidet er utført for egen regning. Således vil det omfatte en byggmesters hus under oppførelse inklusiv tomt og tomteområde innkjøpt for senere oppføring av bygning for salg.

I sandtak, steinbrudd o.l. ervervet for salg mot en fastsatt sum for uttak av masse, er det gjenværende masse som inngår i varebegrepet i denne forbindelse.

I skogbruk anses skog på rot som en del av eiendommen for skogeieren. Avvirket skog anses som varelager for skogeieren fra det er avvirket til det tidspunktet det er solgt og levert. Denne verdien kommer i tillegg til eiendommens verdi. Skog kjøpt på rot er en vare for kjøperen fra det tidspunktet vedkommende er blitt eier av tømmeret, normalt når det anses levert.

I jordbruket anses besetning som vare (omløpsmiddel), se sktl. § 8-1 fjerde ledd. Det samme gjelder beholdning av fôr mv., selv om det er produsert til egen bruk.

I akvakultur (fiskeoppdrett mv.)/pelsdyrnæring/reindrift, er på tilsvarende måte fisken mv./pelsdyrene/reinsdyrflokken å anse som vare. Verdien på det aktuelle tidspunktet skal derfor tas med i skjermingsgrunnlaget. Dette gjelder selv om tilveksten ikke er inntektsført.

6.2.10 Virket i virksomheten, generelt

Formuesobjektet som skal inngå i skjermingsgrunnlaget, må ha virket i en virksomhet som er skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 12-12-1. Formuesobjektet må virke i virksomheten i inntektsåret, men det er ikke noe krav at et formuesobjekt som tidligere har vært tatt i bruk har vært brukt i løpet av inntektsåret.

Varer som er levert til skattyter og kundefordringer, anses alltid å virke i virksomheten.

For fysiske driftsmidler kreves det at driftsmidlet faktisk må ha vært tatt i bruk/har virket i virksomheten. For driftsmidler, fysiske eller immaterielle som tidligere har virket i virksomheten, men som ikke er i bruk eller virker på det aktuelle tidspunkt, er det imidlertid et krav at objektet har en driftsmessig verdi i beregningsenheten også i nær fremtid, se Ot.prp. nr. 19 (1994-95) side 159 kap. 7.7.3.

For immaterielle formuesobjekter som forretningsverdi, forfatterrettigheter, patentrettigheter, lisensrettigheter mv. kreves det at arbeidet med å utnytte rettigheten er påbegynt i løpet av inntektsåret. Videre må formuesobjektet være i foretakets/selskapets eie på det aktuelle tidspunkt og ikke være tatt ut av virksomheten.

Det er ikke satt vilkår om hvor lang tid objektet er brukt/har virket i virksomheten, men det må reelt ha vært i bruk. Det er ikke tilstrekkelig at driftsmidlet er levert og tatt inn på saldo. Bygg under oppførelse og tomt ervervet for senere bruk til utvidelse av produksjonsbygg vil normalt ikke anses å ha virket i virksomheten.

Det er ikke satt som vilkår at det kan påvises at gjenstanden har ført til høyere bruttoinntekt eller lavere kostnader. Bilder til utsmykning av et hotell skal for eksempel være med, såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Driftsmidler som står i beredskap, f.eks. et nødaggregat eller reservedeler til driftsmidler, anses å virke i virksomheten selv om de faktisk ikke har vært brukt.

6.2.11 Utelukkende virket i virksomheten

Eiendeler som utelukkende brukes i virksomheten, skal normalt tas med i sin helhet. Dette gjelder uavhengig av hvilken funksjon eiendelen har hatt i virksomheten.

6.2.12 Delvis virket i virksomheten, en del i/en del utenfor

Brukes fysiske deler av en gjenstand, f.eks. en bygning, dels i virksomhet og den øvrige del leies ut, skal gjenstanden inngå i skjermingsgrunnlaget i den grad leieinntekten inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt. Holdes leieinntekten utenfor, f.eks. fordi den anses som kapitalinntekt, skal en tilsvarende del av gjenstandens verdi holdes utenfor skjermingsgrunnlaget, se pkt. 5.7.2.

Har formuesobjekt, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del vært brukt utelukkende i virksomheten, mens resten har vært brukt privat av eieren, skal bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i virksomheten være med i skjermingsgrunnlaget. Del av fritakslignet bolig brukt i egen virksomhet skal likevel ikke tas med i skjermingsgrunnlaget.

Videre kan formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del ha vært brukt utelukkende i virksomheten, mens resten har vært brukt privat av ansatt. Er objektet en bygning som den ansatte har brukt delvis til fast bolig eller de ansatte har brukt som bedriftskantine, er dette bruk i virksomheten og hele bygningen skal være med i grunnlaget. Er den øvrige del av bygningen brukt av ansatte til velferdstiltak i fritiden, skal bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i virksomheten, være med i skjermingsgrunnlaget.

Formuesobjekter, f.eks. en bygning, kan bare for en fysisk avgrenset del ha vært brukt i virksomheten, mens resten har stått ubrukt f.eks. på grunn av innskrenkninger, produksjonsomlegging mv. Også i disse tilfellene skal bare den delen av objektet som faktisk er brukt i virksomheten vedkommende inntektsår tas med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde for en låve som brukes til lager for avlingen, men hvor fjøs og stall står tomt fordi gårdbrukeren har sluttet med husdyr. Dette gjelder likevel ikke dersom hele bygget vil ha en driftsmessig verdi i beregningsenheten i nær fremtid, se Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 159 kap. 7.7.3.

6.2.13 Delvis virket i virksomheten, hele gjenstanden vekselvis i og utenfor

Hele formuesobjektet, f.eks. en bil, kan noen ganger brukes i virksomhet og til andre tider utenfor virksomhet. Er objektet driftsmiddel i virksomhet, skal det tas med i skjermingsgrunnlaget uten noen ytterligere vurdering av forholdet mellom bruk i virksomhet og f.eks. privat bruk.

6.2.14 Virket i virksomheten, driftsmiddel realisert i løpet av året

Driftsmidler som er gått ut av skattyters eie i løpet av året, f.eks. ved salg eller tilintetgjørelse, skal ikke være med i utgående verdier.

6.2.15 Virket i virksomheten, bruken av driftsmiddel opphørt i løpet av året

Opphører enkeltpersonforetaket å bruke driftsmidler som likevel fortsatt eies ved inntektsårets utgang, er forutsetningen for at verdien skal være med i utgående verdier at driftsmidlet må antas å ha en driftsmessig verdi for enkeltpersonforetaket i nær fremtid. Se Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 159. Dette vil si at det må antas at formuesobjektet skal brukes/skal virke i driften av virksomheten i nær fremtid.

Et driftsmiddel har driftsmessig verdi for enkeltpersonforetaket hvis

- det står i beredskap
- bruken er midlertidig opphørt på grunn av manglende oppdrag og det må antas at det tas i bruk igjen i nær fremtid, eller
- driftsmidlet er under ombygning/påbygging mv.

Driftsmidler hvor bruken er opphørt ved årsskiftet, og som står for salg, kan ikke sies å ha driftsmessig verdi. Det samme gjelder driftsmidler hvor bruken er definitivt opphørt, f.eks. driftsmidler som skal kondemneres eller oppbevares fordi de har affeksjonsverdi. Det samme gjelder ervervede patentrettigheter som ikke lengre skal utnyttes.

Driftsmidler som har vært eid hele året, men bare er brukt i virksomheten f.eks. i sommersesongen, skal være med i inngående verdi når virksomheten ble drevet forrige år og i utgående verdi når virksomheten skal drives neste sommer.

6.2.16 Virket i virksomheten – arv og gave

Overføres en virksomhet ved arv eller gave, og skjermingsgrunnlaget skal videreføres av arving/gavemottaker etter reglene om kontinuitet, jf. sktl. § 9-7, skal bruk i virksomheten hos arvelateren/giveren i løpet av året, likestilles med arvingens/gavemottakerens egen bruk ved vurderingen av om eiendelen har virket i virksomheten. Om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

6.3 Skjermingsgrunnlaget, verdsettingsmetode for formuesobjektene

6.3.1 Hovedregel

Formuesobjektene som inngår i skjermingsgrunnlaget skal som hovedregel verdsettes til

- for ikke-avskrivbare eiendeler: den høyeste av eiendelenes historiske kostpris, inklusiv eventuelle påkostninger, og ligningsverdi ved formuesfastsettingen, se sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 1. Om ligningsverdier, se emnet «Formue»
- for alle andre formuesobjekter: den skattemessige verdi, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e annet punktum.

Bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven kan legges til grunn, dersom slik verdsetting er lagt til grunn som utgående verdi for eiendel ved fastsettingen av kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen for inntektsåret 1999, og verdsetting til slik verdi ikke senere er frafalt, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2. For foretak med bare bokføringsplikt og som ikke utarbeider årsregnskap må verdsettingen foretas etter hovedregelen.

Etter foretaksmodellen er det ikke adgang til å benytte andre metoder enn ovennevnte som verdsettingsmetode.

Ikke-avskrivbare eiendeler vil for eksempel være grunneiendom, boliger, varer, kundefordringer mv.

Avskrivbare eiendeler vil for eksempel være driftsmidler som saldoavskrives (herunder forretningsverdi) og tidsbegrensede rettigheter som avskrives med like beløp per år.

Den skattemessige verdien vil normalt være skattemessig inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi for fast eiendom per 1. januar 1992.

Den verdsettingsmetoden som er lagt til grunn det første året for eiendelen, er bindende for senere år, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav f. Verdsetting etter regnskapsmessig verdi kan imidlertid frafalles til fordel for verdsetting til skattemessig verdi, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2, annet punktum.

6.3.2 Arv og gave

Arving eller gavemottaker som viderefører avdødes/givers virksomhet etter reglene om skattemessig kontinuitet, skal videreføre skjermingsgrunnlag som knytter seg til denne virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum og tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller gavemottaker må videreføre den verdsettingsmetoden og de verdiene som er fastsatt for arvelater/giver. Den verdien som legges til grunn som utgående verdi for arvelater/giver, blir inngående verdi for arving/gjenlevende ektefelle/samboer/gavemottaker.

Om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.3.3 Driftsmidler med uforholdsmessig høy verdi

Driftsmidler som etter sin art skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, og hvor verdien åpenbart er for høy i forhold til bruken i virksomheten, skal verdsettes til et beløp som anses alminnelig i den aktuelle type virksomhet, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e, nr. 3. Regelen bør brukes med forsiktighet. Regelen er mest aktuell når den høyere verdi skyldes private behov eller representasjon.

6.3.4 Verdsettingsmetode i forhold til utenlandske personer

Når utenlandsk foretak har flere kortvarige oppdrag i løpet av inntektsåret, bør inngående verdi fastsettes ved første oppdrag og utgående verdi ved siste oppdrag ved gjennomsnittsberegningen.

Regnskapsmessig verdi kan bare legges til grunn dersom foretaket har hatt oppdrag i Norge i 1999, og bare for eiendeler som inngikk med regnskapsmessig verdi i kapitalavkastningsgrunnlaget for 1999, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2. Er foretakets årsregnskap gjort opp etter hjemlandets regler, er det videre en forutsetning at disse ikke avviker vesentlig fra de reglene som gjelder for regnskapsføring i Norge.

6.3.5 Valgadgangen

I utgangspunktet gjelder valgadgangen beskrevet ovenfor for hvert enkelt formuesobjekt, f.eks. vil bygning og grunn i denne forbindelse anses som forskjellige formuesobjekter. Atskilte bygninger anses som forskjellige formuesobjekter, selv om de står på samme matrikkelnummer og har samme eier. I seksjonert bygning, anses hver seksjon som et eget formuesobjekt selv om de har samme eier.

Skoggrunn med påstående skog, skogsbilveier mv., anses som ett objekt. Skoggrunnen mv. anses som en atskilt eiendel i forhold til grunn brukt til jordbruksformål. Grunneiendommer som utnyttes under ett, anses som én eiendel selv om deler har forskjellig matrikkelnummer og er kjøpt til forskjellig tid.

Det må velges samme metode for alle driftsmidler som går inn på en samlesaldo i saldogruppene a-d. For driftsmidler ervervet etter utgangen av 1999, skal man likevel bruke skattemessig inngangsverdi uavhengig av hvordan de øvrige driftsmidlene på saldoen er verdsatt. Hvis en saldogruppe inneholder driftsmidler ervervet før og etter 31. desember 1999 og hvor regnskapsmessig verdi benyttes som verdsettingsmetode for de førstnevnte, skal de driftsmidlene som er ervervet etter dette tidspunkt og hvor regnskapsmessig verdi ikke skal benyttes, skilles ut og verdsettes som om de hadde inngått på egen saldo, jf. FSFIN § 12-12-9 annet ledd. Skattyteren kan ikke fritt velge en lavere verdi enn det som fremkommer ved en av metodene.

6.3.6 Skattemessig verdi

Med lovens uttrykk «skattemessig verdi» menes skattemessig saldoverdi (inngangsverdi), jf. FSFIN § 12-12-8 annet ledd første punktum.

Om hva som er skattemessig inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi på fast eiendom.

6.3.7 Ligningsverdi

Med lovens utrykk «ligningsverdi» menes den verdi som brukes ved formuesbeskatningen, jf. FSFIN § 12-12-8 annet ledd annet punktum.

Er den skattemessige formuesverdi (ligningsverdi) for flere eiendeler fastsatt under ett, f.eks. gårdsbruk med våningshus og driftsbygninger, skal verdien av de eiendelene som ikke inngår i skjermingsgrunnlaget (eller som det skal brukes forskjellige verdsettingsmetoder på) trekkes ut med et beløp som utgjør eiendelens forholdsmessige andel av den skattemessige formuesverdien etter forholdet mellom omsetningsverdiene. Ved oppdeling av bygning regnes forholdet etter leieverdier.

Grunn under seksjonert bygning fordeles etter sameiebrøken.

6.3.8 Regnskapsmessig verdi

Forutsetningen for å videreføre regnskapsmessige verdier for eiendeler som inngikk i kapitalavkastningsgrunnlaget for inntektsåret 1999 er at skattyter har årsregnskapsplikt, eller bare bokføringsplikt og frivillig utarbeider årsregnskap i samsvar med reglene i regnskapsloven, jf. sktl. § 12-12 annet ledd nr. 2.

6.4 Skjermingsgrunnlaget – middelverdiberegning

6.4.1 Generelt

Verdien av de eiendeler som inngår i skjermingsgrunnlaget beregnes som hovedregel ut fra middelverdien 1. januar (inngående verdi) og 31. desember (utgående verdi) i inntektsåret, se FSFIN § 12-12-6 første ledd. Har skattyter avvikende regnskapsår, brukes middelverdien ved regnskapsårets begynnelse og slutt.

Alle formuesobjekter som inngår i skjermingsgrunnlaget omfattes av middelverdiberegningen, selv om de bare inngår ved årets begynnelse eller slutt.

Om unntak fra hovedregelen og om beregning av middelverdi ved start eller opphør av virksomheten i inntektsåret, se nedenfor.

Middelverdien multipliseres med en skjermingsrente, se pkt. 6.7.

6.4.2 Særregel om middelverdiberegningen for varer, kundefordringer, leverandørkreditt og forskuddsbetalinger fra kunder

Dokumenterer et foretak at verdien av varene, beregnet som gjennomsnittet av verdien ved inngangen og utgangen av inntektsåret, samt ved utgangen av februar, april, juni, august og oktober, betydelig overstiger middelverdiberegningen etter hovedregelen, kan denne gjennomsnittsverdien kreves lagt til grunn for det aktuelle inntektsår, se FSFIN § 12-12-7. For skattytere som er gitt anledning til å benytte avvikende regnskapsår, skal i tillegg verdiene ved utgangen av desember nyttes. Dersom utgangen av avvikende regnskapsår faller sammen med noen av de tidspunktene som er angitt ovenfor, skal verdiene på dette tidspunktet bare hensyntas én gang.

Med betydelig avvik forstås tilfeller hvor verdien av varer etter den utvidede middelverdiberegning overstiger middelverdiberegningen etter hovedregelen med minst 40 %. Dersom middelverdiberegningen av varene på grunnlag av verdien ved inntektsårets begynnelse og slutt er 0, regnes avviket alltid som betydelig.

Beregnes middelverdien av varene på grunnlag av verdiene i første avsnitt, skal samme beregningsmetode legges til grunn også for kundefordringer samt de leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder som skal redusere skjermingsgrunnlaget.

Beregninger som viser at vilkårene for den spesielle middelverdiberegning er oppfylt, må vedlegges skjemaet «Personinntekt fra enkeltpersonforetak» (RF-1224).

6.4.3 Oppstart/opphør av virksomhet i året

Er virksomheten i beregningsenheten startet i løpet av året, fastsettes inngående verdier på grunnlag av balansen på det tidspunkt virksomheten må anses påbegynt, se FSFIN § 12-12-6 annet ledd. Om når virksomheten anses startet, se emnet «Virksomhet – allment».

Er virksomheten i beregningsenheten opphørt i løpet av året, fastsettes utgående verdier på grunnlag av balansen på det tidspunkt virksomheten anses opphørt, se FSFIN § 12-12-6 tredje ledd. Om når virksomheten anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Skjer avviklingen over et relativt kort tidsrom, kan avslutningsstatus settes opp på et tidlig tidspunkt i avviklingsperioden. Forutsetningen er at et eventuelt salg av virksomhetens eiendeler skjer i nær tilknytning til hverandre og det er på det rene at det foreligger en opphørssituasjon.

I enkeltpersonforetak hvor all virksomhet opphører i en av beregningsenhetene i løpet av året, må skattyter sette opp en balanse på opphørstidspunktet for den virksomhet som opphører.

Middelverdien i det året virksomheten starter eller opphører beregnes på vanlig måte. Deretter skal middelverdien reduseres for det tidsrom virksomheten ikke har vært drevet, jf. FSFIN § 12-12-6 fjerde ledd. Middelverdien etter reduksjonen settes

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

forholdsmessig med 12-deler, beregnet etter antall hele måneder virksomheten har vært i drift i løpet av året.

6.4.4 Dødsfall og gaveoverføring

Hvis virksomheten overføres til arving eller gavemottaker etter reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7, skal utgående verdi for arvelater eller giver fastsettes som nevnt ovenfor. Inngående verdi hos arvingen/gavemottakeren tilsvarer utgående verdi for arvelater eller giver.

For gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte som lignes sammen med avdøde i dødsåret, utgjør inngående verdi verdien ved inntektsårets begynnelse, og utgående verdi utgjør verdien ved inntektsårets slutt.

Om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

6.4.5 Inngående verdi

Det er utgående verdi per 31. desember i året forut for inntektsåret som skal legges til grunn som inngående verdi per 1. januar i inntektsåret, jf. FSFIN § 12-12-4 første ledd.

Eiendeler som er anskaffet i løpet av året vil ikke ha noen inngående verdi, slik at denne settes til 0. Den verdsettingen som legges til grunn benyttes ved fastsettingen av utgående verdi for dette året, jf. FSFIN § 12-12-4 annet ledd.

Hvis virksomheten starter opp i løpet av året, skal inngående verdi settes til verdien i åpningsbalansen.

For eiendeler verdsatt etter regnskapsmessig verdi kan den næringsdrivende velge å endre verdsettingsmetoden til verdsetting etter hovedregelen, dvs. skattemessig verdi, historisk kostpris eller ligningsverdi. Dette vil kunne gjøres med virkning både for inngående og utgående verdi eller bare med virkning for utgående verdi, jf. FSFIN § 12-12-9 femte ledd. Hvis dette er valgt, er det ikke adgang til å endre verdsettingsmetoden tilbake til regnskapsmessig verdi i senere år.

6.4.6 Utgående verdi

For formuesobjekter som også inngår i inngående verdier, må skattyter som utgangspunkt bruke samme verdsettingsmetode for utgående verdi.

For eiendeler anskaffet i 1999 eller tidligere og hvor regnskapsmessig verdi ble benyttet som utgående verdi for inntektsåret 1999, er forutsetningen for å kunne anvende regnskapsmessig verdi som utgående verdi at foretaket fremdeles har årsregnskapsplikt, eller har bokføringsplikt og frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler. Se FSFIN § 12-12-9. For foretak med bare bokføringsplikt og som ikke utarbeider årsregnskap, må utgående verdi fastsettes etter hovedregelen.

Skattyter kan alternativt velge å bruke verdsetting etter hovedregelen (skattemessig inngangsverdi/ligningsverdi) for utgående verdi, selv om regnskapsmessig verdi er brukt som verdsettingsmetode for inngående verdi. Det er da ikke anledning til å benytte regnskapsmessig verdi som verdsettingsmetode senere.

Beløpet for utgående skattemessig verdi fastsettes etter at de gjennomførte skattemessige avskrivninger er fratrukket.

Beløpet for utgående regnskapsmessig verdi fastsettes etter eventuelle regnskapsmessige avskrivninger og eventuelle tidligere oppskrivninger etter tidligere regler.

6.5 Skjermingsgrunnlaget, reduksjon med gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev

Ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for foretaksgjeld til finansinstitusjoner og foretaksgjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav c.

6.6 Skjermingsgrunnlaget, reduksjon med leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder

Skjermingsgrunnlaget beregnet etter reglene ovenfor, skal reduseres med beregningsenhetens eventuelle

- kreditt fra leverandører, og
- mottatt forskuddsbetaling fra kunder

på de aktuelle tidspunktene (normalt per 1. januar og 31. desember), jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav d. Med kreditt fra leverandører menes i denne forbindelse enhver utsatt betaling ved årsskiftet vedrørende kjøp av omløpsmidler, tjenester og aktiverte driftsmidler når objektet/tjenesten er levert skattyteren før årsskiftet, jf. FSFIN § 12-12-3 første ledd.

Med forskudd fra kunder menes i denne forbindelse enhver betaling mottatt før årsskiftet for salg av omløpsmidler, tjenester og driftsmidler som inngår i skjermingsgrunnlaget når objektet/tjenesten ikke er levert kunden ved årsskiftet. Dette vil kunne omfatte håndpenger, depositum mv., jf. FSFIN § 12-12-3 første ledd.

Kreditt og forskudd i utenlandsk valuta omregnes etter kursen på de aktuelle tidspunktene, jf. FSFIN § 12-12-3 annet ledd.

I tilfeller hvor eiendomsretten går over suksessivt, f.eks. ved oppføring av bygg hvor delbetalingen skjer i takt med eiendomsrettens overgang, foreligger ingen forskuddsbetaling.

6.7 Skjermingsrente

Skjermingsgrunnlaget multipliseres med en skjermingsrente. Finansdepartementet fastsetter den maksimale skjermingsrenten for enkeltpersonforetak etter FSFIN § 10-12-1 første ledd og § 12-12-10 første ledd. Skattedirektoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 annet ledd.

Valg av skjermingsrente for det enkelte inntektsår må gjøres senest ved innsending av selvangivelse innen fristen. Valg av skjermingsrente under den maksimale skjermingsrenten må gjelde hele prosentenheter. Dersom det ikke er gjort et klart valg innen fristens utløp, legges den maksimale skjermingsrenten til grunn, jf. FSFIN § 12-12-10 annet ledd.

7 Hvem skal tilordnes personinntekten

7.1 Generelt

Beregnet personinntekt kan bare tilordnes eieren og/eller ektefellen, jf. sktl. § 12-10 første ledd.

7.2 Ektefeller

Arbeider bare en av ektefellene innenfor beregningsenheten i et enkeltpersonforetak, skal hele personinntekten tilordnes vedkommende ektefelle, uavhengig av hvem som er den virkelige innehaver/privatrettslige eier av foretaket.

Arbeider begge ektefellene innenfor samme beregningsenhet i enkeltpersonforetaket, skal personinntekten fordeles mellom dem i samme forhold som positiv alminnelig inntekt fra beregningsenheten, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Det samme gjelder fordelingen av skjermingsfradraget. Er alminnelig inntekt i enkeltpersonforetaket positiv, men beregnet personinntekt er negativ, skal den negative personinntekten fordeles i samme forhold som positiv alminnelig inntekt er fordelt.

7.3 Barn og ungdom

Barns virksomhetsinntekt skal lignes hos foreldrene til og med det året barnet fyller 16 år, jf. sktl. § 2-14 første ledd.

Ungdom lignes selvstendig for alminnelig inntekt fra ungdommens virksomhet, og eventuell beregnet personinntekt fra og med det året de fyller 17. Dette gjelder også for virksomhet som er overført fra foreldrene.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Negativ beregnet personinntekt

8.1 Overføring/samordning i samme inntektsår

8.1.1 Generelt

Negativ beregnet personinntekt etter foretaksmodellen kan fremføres mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme beregningsenheten, jf. sktl. § 12-13 første ledd. Negativ beregnet personinntekt kan som hovedregel ikke overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra andre beregningsenheter i et enkeltpersonforetak. Om unntak, se nedenfor. Negativ personinntekt kan heller ikke trekkes fra i sykepenger som erstatter inntekt fra virksomhet.

8.1.2 Ektefeller

Negativ beregnet personinntekt hos den ene av ektefellene kan ikke overføres til fradrag i den andre ektefellens positive personinntekt. Dette gjelder selv om ektefellene lignes felles. Om tilordning av negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak hvor alminnelig inntekt er positiv, sepkt. 7.2.

8.1.3 Virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats

Det kan forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, se pkt. 3.2, likevel er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Beregnet negativ personinntekt i en slik virksomhet kan likevel etter skattyters valg samme år overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen i en annen beregningsenhet i enkeltpersonforetak, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet. Om når krav om samordning må fremmes, se pkt. 8.5.

8.1.4 Virksomheter innen primærnæringene

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæringene fra en beregningsenhet i enkeltpersonforetak kan etter skattyterens valg i visse tilfeller komme til fradrag i positiv beregnet personinntekt innen primærnæringene fra annen beregningsenhet i samme enkeltpersonforetak. Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel og småhvalfangst, men ikke akvakultur (fiskeoppdrett mv.) eller salg av tare og tang, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Det er ikke et vilkår at den negative personinntekt er i samme primærnæring som den positive. Forutsetningen for slik samordning er at vilkårene som nevnt under pkt. 3.2, er oppfylt, jf. FSFIN § 12-20-1.

Om når krav om samordning må fremmes, se pkt. 8.5.

8.1.5 Flere virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet

Når det i et enkeltpersonforetak reelt sett drives flere virksomheter, kan beregnet negativ personinntekt fra en virksomhet trekkes fra i positiv beregnet personinntekt i en annen virksomhet innenfor foretaket hvis det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem, se FSFIN § 12-20-1 jf. § 10-42-3. Om når det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, se pkt. 3.2.3.

8.1.6 Fradrag i arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap

Negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak kan trekkes fra i særskilt arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap, hvis vilkårene ovenfor er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c.

8.1.7 Arv/gave

Hvor en arving, gjenlevende ektefelle/samboer eller gavemottaker overtar en virksomhet med kontinuitet etter sktl. § 9-7, kan negativ personinntekt fra en beregningsenhet som overtas fra avdøde eller giver, i samsvar med sktl. § 12-13 trekkes fra i positiv beregnet personinntekt i en annen virksomhet drevet av arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller gavemottaker. En forutsetning er at vilkårene for slik samordning ellers er

oppfylt. Tilsvarende kan negativ personinntekt fra en virksomhet drevet av arving, gjenlevende ektefelle/samboer eller gavemottaker, avregnes mot positiv personinntekt fra en virksomhet som overtas fra avdøde/giveren.

8.2 Fremføring til senere inntektsår

8.2.1 Generelt

Skattyter kan etter eget valg kreve at negativ personinntekt beregnet etter foretaksmodellen skal fremføres til fradrag et senere år i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra samme beregningsenhet i enkeltpersonforetaket, jf. sktl. § 12-13. Dette gjelder også fremføring til positiv beregnet personinntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, for eksempel inntektsføring fra gevinst- og tapskonto, se pkt. 2.2. Om utvidet adgang til fremføring av negativ beregnet personinntekt i visse tilfeller, se nedenfor.

Negativ beregnet personinntekt beregnet etter delingsmodellen for enkeltpersonforetak for inntektsåret 2005, kan på samme måte som tidligere fremføres mot positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra samme beregningsenhet i 2006 eller senere, se FIN 21. juli 2005 i Utv. 2006/1126.

Fradragsføringen må foretas det første året det er anledning til å gjøre det og helt ned til null eller så langt det er mulig, selv om dette ikke får noe utslag i toppskatt og/eller trygdeavgifter, jf. sktl. § 12-13 annet ledd. Unnlater skattyter å kreve fradragsføring ved første anledning, mister han retten til å fremføre for et beløp tilsvarende den positive personinntekt som den negative personinntekt kunne vært fremført mot. F.eks. vil en skattyter som har 100 i negativ beregnet personinntekt i år 1 og 10 i positiv beregnet personinntekt i år 2, bare kunne kreve å få fremført 90 i senere år med positiv beregnet personinntekt, uavhengig av om han i år 2 velger å benytte fremførbar negativ beregnet personinntekt fra år 1 eller ikke.

Det er ikke noen tidsgrense for fremføringsadgangen.

Om når krav om fremføring må fremmes, se pkt. 8.5.

8.2.2 Ektefeller

Negativ personinntekt hos den ene av ektefellene, kan ikke fremføres til fradrag i den andre ektefellens positive personinntekt. Dette gjelder selv om ektefellene lignes felles.

8.2.3 Virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats

Det kan forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Negativ personinntekt fra tidligere år i en slik virksomhet kan etter skattyters valg, når det ikke er dekning for å fremføre den mot positiv personinntekt i samme beregningsenhet, fremføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen i en annen beregningsenhet et senere år, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet.

8.2.4 Virksomheter innen primærnæringene

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæring fra en beregningsenhet, kan etter skattyters valg i visse tilfelle fremføres til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra annen beregningsenhet innen primærnæringene. Det er ikke et vilkår at den negative personinntekt er i samme primærnæring som den positive. Forutsetningen for slik fremføring er at vilkårene som nevnt under pkt. 3.2, er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. FSFIN § 10-42-3.

Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel- og småhvalfangst, men ikke akvakultur (fiskeoppdrett mv.) eller salg av tare og tang, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.2.5 Deltakerlignet selskap

Negativ beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak kan trekkes fra i særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap, når vilkårene ovenfor er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c. Dette gjelder også fremføring av negativ beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak fra tidligere år.

8.2.6 Videreføring av negativ beregnet personinntekt ved arv, gave og gavesalg

Ved overtakelse av virksomhet fra avdøde eller giver etter reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7, skal negativ personinntekt til framføring overtas av arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller gavemottaker som overtar virksomheten. Tilsvarende gjelder ved gavesalg, uavhengig av om overdrageren i samsvar med sktl. § 9-7 sjette ledd velger å unnlate inntektsoppgjør for formuesobjekter som overtas.

8.3 Tilbakeføring til tidligere inntektsår

Det er ikke anledning til å tilbakeføre negativ personinntekt til tidligere inntektsår ved opphør av virksomhet.

8.4 Sykepenger

Negativ beregnet personinntekt kan ikke fradras i sykepenger, verken i samme år eller ved fremføring. Dette gjelder selv om sykepengene erstatter virksomhetsinntekt fra samme kilde.

8.5 Krav om samordning eller fremføring

Skattyter må i utgangspunktet kreve samordning eller fremføring av negativ beregnet personinntekt innen selvangivelsesfristen. Ved for sent innlevert selvangivelse eller selskapsoppgave må skattekontoret normalt likevel samordne eller fremføre negativ beregnet personinntekt dersom skattyter krever dette. Adgangen til å kreve fremføring vil derfor normalt foreligge frem til ligningen er lagt ut.

Om skattyters adgang til å omgjøre selvangivelsen etter den er levert, se emnet «Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør».

9 Tidfesting av beregnet personinntekt

Beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak skal tilordnes skattyter samme inntektsår som alminnelig inntekt fra foretaket.

10 Formelle regler

Om formelle regler, se emnet «Personinntekt – allment».

Enkeltpersonforetak – realisasjon

– *Sktl. § 2-20, § 8-6, § 9-2 første ledd bokstav a og § 14-44.*

1 Generelt

I levende live kan overføring av enkeltpersonforetak gjennomføres
– til full pris
– ved delvis vederlag (gavesalg)
– ved gave

Gaveoverføringer behandles som utgangspunkt etter reglene om skattemessig kontinuitet etter sktl. § 9-7 tredje ledd. Det samme gjelder for gavesalg, men dette regnes som en realisasjon, jf. sktl. § 9-7 første ledd bokstav a. Ved gavesalg til en arveberettiget kan overdrageren velge å unnlate inntektsføring, slik at mottakeren må overta overdragerens inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.

I dette emnet behandles overdragelse til full pris og gavesalg hvor overdrageren ikke krever unnlatt inntektsføring etter sktl. § 9-7 sjette ledd. Rene gaveoverføringer

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

behandles ikke her. Om gave og gavesalg til skattemessig kontinuitet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Om overføring av enkeltpersonforetak ved arv, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om den ligningsmessige behandlingen i dødsåret, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Ved overdragelse av en ideell andel i et enkeltpersonforetak (opptak av kompanjong), oppstår et deltakerlignet selskap. Om skattemessig behandling ved etablering av et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

Om at overgang fra enkeltpersonforetak (felles bedrift) til deltakerlignet selskap med begge ektefellene som deltakere, ikke anses som realisasjon når visse vilkår i FSFIN § 10-48-1 er oppfylt, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4.

Om hva som anses som enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – allment». Består enkeltpersonforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet. Om omdanning av enkeltpersonforetak til eget aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Om overdragelse av eierandel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Om overdragelse av aksjeselskap ved salg av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

Om realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

2 Overdragelsen

2.1 Eiendomsrettens overgang

De vanlige reglene om eiendomsrettens overgang mv. gjelder når det skal tas stilling til om overdragelsen er gjennomført. Om dette, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Ved generasjonsskifter er det ikke uvanlig at overdrageren gradvis trekker seg tilbake og at den som skal overta gradvis får mer innflytelse. I noen tilfeller gjennomføres den formelle overdragelsen på et tidlig tidspunkt, mens det er meningen at den reelle overtakelsen først skal skje senere. I andre tilfeller kan den formelle overdragelsen skje lenge etter at overdrageren reelt har trukket seg tilbake. Det kan dermed i en del tilfeller være vanskelig å konstatere på hvilket tidspunkt den reelle overføring av enkeltpersonforetaket har funnet sted. Ved skattleggingen skal det reelle eierforholdet legges til grunn.

Er virksomheten registrert i Foretaksregisteret, vil det ikke være avgjørende hvem som står som eier der, men registreringen kan etter omstendighetene være ett av flere momenter som inngår i en helhetsvurdering av hvem som skal anses for reell eier på et gitt tidspunkt.

2.2 Hva er overdratt

Overføringen kan omfatte hele enkeltpersonforetaket, enkeltstående virksomhet eller ideelle deler av en virksomhet. Overdras hele enkeltpersonforetaket eller en enkeltstående virksomhet, anses overdrageren å opphøre med denne virksomheten. Nærmere om hva som regnes som opphør av virksomhet og om de skattemessige konsekvensene av opphøret, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

3 Salg/gavesalg av hele enkeltpersonforetaket

3.1 Generelt

Salg av enkeltpersonforetak behandles skattemessig som realisasjon av de enkelte eiendelene som følger med ved overdragelsen. Det samme gjelder gavesalg. Ved gavesalg av virksomhet til en som er arveberettiget etter arveloven kap. 1 eller 2, kan overdrager velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet anvende reglene om kontinuitet, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2.

Samlet vederlag for hele enkeltpersonforetaket må deles på de enkelte eiendelene så langt fordelingen får betydning for skattlegging av selger og/eller kjøper, f.eks. for

- skattefrihet for gevinst ved f.eks. salg av jordbrukseiendom til arveberettigede
- tidfesting av inntekter og kostnader

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- nedskrivning av vederlag på saldo for selger
- gevinstberegning for selger
- inngangsverdi for kjøper.

3.2 Vederlag

3.2.1 Generelt

Som vederlag medregnes i utgangspunktet verdien av alt selger skal motta ved salget, enten det tilfaller ham selv direkte eller mottas av andre på hans vegne. Vederlag består vanligvis av kontanter, fordring på restkjøpesum og/eller overtakelse av selgers gjeld. Vederlag kan også bestå av formuesobjekter som overdras fra kjøper til selger slik som fast eiendom, løsøre, aksjer mv. Om vederlag i form av bruksrett/pensjon/føderåd mv., se nedenfor. Har overdrageren ervervet eiendommen som ledd i et generasjonsskifte eller arveoppgjør, forekommer det at hele eller deler av vederlaget skal utbetales til en eller flere medarvinger. Se for øvrig emnet «Utgangsverdi», pkt. 2.14.

3.2.2 Selgers bruksrett

Dersom selgeren for en periode beholder vederlagsfri bruksrett til de gjenstander som overdras, f.eks. borett, anses ikke kapitalisert verdi av bruksretten som en del av vederlaget. Verdien av bruksretten beskattes løpende inntil den opphører.

3.2.3 Pensjon, kår mv. utbetalt av kjøper

Pensjon som skal betales av kjøper til selger skal verken kapitaliseres eller inngå som en del av vederlaget. Pensjon og kår skattlegges løpende. Om grensen mellom vederlag og pensjon, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

3.2.4 Selgers omkostninger

Selgers omkostninger mv. ved salget skal gå til reduksjon av salgsvederlaget. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til annonser, salgstakst og meglerprovisjon.

3.2.5 Kjøpers omkostninger

Kjøpers omkostninger ved kjøpet skal tillegges inngangsverdien. Det vil f.eks. gjelde kostnader til dokumentavgift og tinglysingsgebyr for fast eiendom. Vedrører ikke kostnadene bestemte formuesobjekter, fordeles de forholdsmessig. Se også emnet «Transaksjonskostnader mv.».

3.3 Nærmere om gevinst og tap

3.3.1 Generelt

Ved overdragelse av hele eller deler av enkeltpersonforetaket ved gavesalg/forskudd på arv, foreligger det en skattepliktig gevinst hvis det faktiske totale vederlaget for formuesobjekter som tilhører enkeltpersonforetaket og som overdras samtidig, er høyere enn overdragerens samlede inngangsverdi. Gevinsten er skattepliktig etter de vanlige regler. Overdrageren kan velge å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd, slik at mottakeren må overta overdragerens inngangsverdi knyttet til den overførte eiendelen, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.

Hvis det totale vederlaget ikke overstiger overdragerens samlede inngangsverdi, skal det ikke foretas gevinstbeskatning, selv om en forholdsmessig fordeling av vederlaget på de enkelte formuesobjekter isolert sett skulle medføre gevinst på enkelte av formuesobjektene, se LRD 15. november 1985 (Eidsivating) i Utv. 1985/666. Formuesobjekter som kan overdras skattefritt, f.eks. alminnelig gårdsbruk, må holdes utenfor ved beregningen av om vederlaget overstiger den samlede inngangsverdien og ved den forholdsmessige fordelingen av vederlaget. Om fordeling av vederlaget mellom fast eiendom og løsøre ved anvendelsen av sktl. § 9-13 om realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 6.

Er vederlaget høyere enn samlet inngangsverdi, utgjør gevinsten differansen mellom samlet vederlag og samlet inngangsverdi. Er differansen negativ oppstår et tap. Et ev.

gaveelement er ikke fradragsberettiget. Ved gavesalg vil det bare foreligge fradragsrett for tap hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien.

Ved den videre behandlingen av den samlede gevinsten eller tapet, må vederlaget fordeles på de enkelte formuesobjekter.

3.3.2 Nærmere om tap ved gavesalg

Dersom det samlet sett oppstår et tap, har skattyter fradragsrett bare for den del av tapet som ikke skyldes gaveelementet.

Eksempel 1

Overdragelse av gårdsbruk ved gavesalg der den faste eiendom er solgt skattefritt etter reglene om salg til arveberettigede.

Fast eiendom er solgt med skattefri gevinst på kr 100 000. Buskap er solgt med kr 50 000 i gevinst. Maskiner er solgt med kr 20 000 i tap som i sin helhet skyldes gaveelementet. Skattepliktig gevinst blir kr 30 000. Tapet på maskinene er her fradragsberettiget, siden det samlet sett ikke oppstår noe tap. Her må tapet på maskinene behandles etter saldoreglene, mens gevinsten på buskapen må behandles etter de regler som gjelder for buskap.

Eksempel 2

Overdragelse av gårdsbruk ved gavesalg der den faste eiendom er solgt skattefritt etter reglene om salg til arveberettigede.

Fast eiendom er solgt med skattefri gevinst på kr 100 000. Buskap er solgt med kr 10 000 i gevinst. Maskiner er solgt med kr 20 000 i tap som i sin helhet skyldes gaveelementet. Skattepliktig gevinst blir kr 0. Skattyter får ikke fradrag for tapet på kr 10 000, siden tapet skyldes gaveelementet.

Ved samlet overdragelse av flere virksomheter, må den enkelte virksomhet ses for seg i forhold til denne gevinstberegningen. Tilsvarende gjelder hvis det samtidig overdras eiendeler som ikke inngår som en del av den overførte virksomheten.

Er selgerens inngangsverdi, herunder restverdi på avskrivbar saldo, høyere enn omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, er differansen et reelt tap som kan fradragsføres. «Tap» som skyldes at vederlaget er lavere enn omsetningsverdien (gavedelen) kan ikke føres til fradrag i inntekt eller som avskrivning på restverdien. Eventuell restverdi må tas ut av saldo uten fradrag ved ligningen. Er alle eiendeler i virksomheten overdratt, settes saldoen til null. Om beregning av restverdi på saldo når ikke alt som inngår i saldo, er overdratt, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

3.4 Fordeling av vederlaget på de enkelte formuesobjektene

I den utstrekning det har betydning for skattleggingen, skal samlet vederlag fordeles på de enkelte overdratte formuesobjektene som f.eks.

- omløpsmidler (varebeholdning, kundefordringer mv.)
- avskrivbare driftsmidler (i saldogruppe a–d og j fordelt på saldogruppene, i saldogruppe e–i fordelt på de enkelte driftsmidlene)
- ikke avskrivbare driftsmidler, som f.eks. tomt, ikke avskrivbar funksjonærbolig mv.
- boliger, herunder egen bodel i avskrivbart bygg og bedriftshytte
- aksjer
- egenutviklet forretningsverdi (goodwill)
- konsesjoner og andre immaterielle eiendeler.

Om fordeling av vederlag ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendom med driftsløsøre mv. til visse nærstående, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.3.

Om bedriftsoverdragelser som kombineres med regulering av aktive eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet (earn-out), se emnet «Utgangsverdi», pkt. 6.4 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.7.2.

Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Det er ikke alltid behov for samme grad av oppdeling hos partene. Fordelingen av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

vederlaget foretas skjønnsmessig, i hovedregelen etter omsetningsverdien. Fordeling på de enkelte delene av en bygning foretas på grunnlag av leieverdien. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten, legges denne til grunn, med mindre ligningsmyndighetene påviser at fordelingen av vederlaget er feil.

Ved fordelingen settes kontanter, bankinnskudd o.l. til nominell kroneverdi. Utestående fordringer settes til reell verdi. Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den nedskrivningen på kundefordringer som er godtatt for tidligere år. Dersom det totale vederlaget overstiger omsetningsverdien for de fysiske eiendelene som overdras, vil det overskytende være vederlag for ikke-fysiske verdier, som f.eks. forretningsverdi (goodwill), leierett, patentrett, fiskekvote, melkekvote mv.

3.5 Fastsetting av selgers inntekt i salgsåret

Det må fastsettes en inntekt av enkeltpersonforetaket hos selger i salgsåret regnet fra årets begynnelse og frem til salgstidspunktet.

Når hele enkeltpersonforetaket selges, regnes dette som opphør av enkeltpersonforetaket.

Driver selgeren flere atskilte virksomheter og selger en av virksomhetene, anses dette som opphør av denne virksomheten. Dette gjelder selv om selgeren fortsetter øvrig virksomhet i enkeltpersonforetaket.

Om fastsetting av netto virksomhetsinntekt ved opphør av enkeltpersonforetak, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

3.6 Underskudd

Underskudd og tidfestet tap i det året virksomheten selges, kan kreves fratrukket i annen skattepliktig inntekt samme år, herunder i inntekt som er opptjent etter salget av enkeltpersonforetaket.

Om adgang til fremføring og om tilbakeføring av underskudd i det opphørte enkeltpersonforetaket/virksomheten, se emnet «Underskudd».

3.7 Solgte eiendeler

3.7.1 Varebeholdning og kundefordringer

Vederlag for varebeholdning og gevinst/tap ved salg av kundefordring, føres i regnskapet og skattlegges/fradragsføres i salgsåret.

3.7.2 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a–d og j

Ved realisasjon hvor eiendomsretten overføres senest i opphørsåret, kan vederlag for avskrivbare driftsmidler i gruppe a–d og j, helt eller delvis tas med til inntekt i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. Realisasjonsåret er det året hvor eiendomsretten til eiendelen går over til kjøper, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.6.1. Den delen av vederlaget som ikke inntektsføres, må føres til fradrag på saldo for driftsmidlet, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Om behandling av positiv eller negativ saldo og realisasjon etter opphørsåret, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Om de særlige reglene for behandling av vederlag for forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Eiendeler som er realisert før årsskiftet, kan ikke saldoavskrives.

3.7.3 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe e-i

Vederlag, herunder erstatning, for avskrivbare driftsmidler i gruppe e–i kan helt eller delvis inntektsføres i realisasjonsåret jf. sktl. § 14-44 første ledd. Den delen av vederlaget som ikke er inntektsført, går inn i en gevinst- og tapsberegning. Gevinsten eller tapet føres på gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-44 tredje ledd. Om behandling av gevinst- og tapskonto og realisasjon etter opphørsåret, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

Eiendeler som er realisert før årsskiftet kan ikke saldoavskrives.

3.7.4 Andre driftsmidler

Driftsmidler som avskrives lineært kan avskrives i realisasjonsåret frem til den måned driftsmidlet realiseres.

Gevinst ved salg av driftsmidler som ikke er avskrivbare, avskrivbare utenfor saldoreglene eller kostnadsført direkte, kan inntektsføres. Gevinst ved salg i virksomhet av slike driftsmidler realisert til og med opphørsåret føres på gevinst- og tapskontoen i den utstrekning gevinsten ikke er inntektsført, jf. sktl. § 14-52 første punktum. Tap ved salg av driftsmidler, til og med opphørsåret, skal føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-52 annet punktum. Gevinst/tap på verdipapirer, fordringer eller andre finansielle eiendeler kan ikke føres på gevinst- og tapskonto, men føres til inntekt eller fradrag i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-2.

Utenfor virksomhet skal gevinst inntektsføres og tap fradragsføres i realisasjonsåret for alle driftsmidler som ikke saldoavskrives, jf. sktl. § 14-2. Om behandling av vederlag for egenutviklet forretningsverdi (goodwill), se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

3.7.5 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på egen boligdel i avskrivbart bygg, se emnet «Bolig – realisasjon».

3.7.6 Jord og skogbrukseiendom

Om eventuell skattlegging av gevinst på jord- og skogbrukseiendom og om tapsfradrag, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

3.8 Selgers skatteposisjoner

3.8.1 Gavesalg

Ved gavesalg skal erververen tre inn i selgers skatteposisjoner som ikke er knyttet til de formuesobjektene som overtas, se sktl. § 9-7 tredje ledd og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Dette gjelder uavhengig av om overdrageren velger å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd for de overdratte formuesobjekter. Beskrivelsen nedenfor gjelder overdragelse til full pris hvor sktl. § 9-7 ikke får anvendelse.

3.8.2 Tidligere betinget avsatte gevinster

Selgers betinget avsatte gevinster som ikke er anvendt når virksomheten selges, vil fortsatt kunne benyttes av selgeren etter de vilkårene og reglene som gjelder for avsetningen. Kjøper kan ikke overta og oppfylle disse.

3.8.3 Tom positiv saldo

Tom positiv saldo (tap) i saldogruppe a–d og j kan ikke overføres til kjøperen. Selger kan fortsette å avskrive på saldoen.

3.8.4 Negativ beregnet personinntekt

Negativ beregnet personinntekt hos selgeren kan ikke overføres til fradrag i kjøperens positive personinntekt. Om beregnet negativ personinntekt etter foretaksmodellen, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 8.

3.8.5 Negativ saldo

Om inntektsføring av negativ saldo hos selger, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Negativ saldo hos selgeren kan ikke overføres til kjøperen. Kjøper kan derfor ikke inntektsføre eller fylle opp selgers negative saldoer.

3.8.6 Gevinst- og tapskonto

Gevinst- og tapskonto kan ikke overføres til kjøperen. Selger skal fortsatt inntekts-/fradragsføre fra kontoen etter salget.

3.8.7 Selvassuransefond for skip

Selvassuransefondet for skip skal inntektsføres hos selger innen fristen for vedkommende avsetning, jf. sktl. § 8-6.

3.8.8 Skattefrie fondsavsetninger innen pelsdyrnæringen

Om behandling av fondsavsetning innen pelsdyrnæringen, se emnet «Pelsdyr».

3.9 Personinntekt

Det skal beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i den tiden overdrageren har drevet virksomhet. Dette gjelder selv om inntekten tidfestes etter at virksomheten er overdratt, jf. sktl. § 12-10 annet ledd. Se nærmere emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.8.

Om fastsetting av skjermingsgrunnlaget i det året virksomheten er opphørt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.8.

Negativ personinntekt kan bare fremføres mot positiv personinntekt hos samme skattyter, jf. sktl. § 12-13 første ledd. Ved opphør av virksomhet kan negativ personinntekt ikke tilbakeføres til et tidligere inntektsår. Ved gavesalg hvor erververen overtar virksomheten, skal vedkommende også overta den negative personinntekten knyttet til den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum, jf. annet ledd annet punktum.

3.10 Eiendeler som ikke følger med ved salget

3.10.1 Omløpsmidler

Omløpsmidler som ikke følger med ved salget, men som tas ut av eieren til privat bruk eller gaveoverføring, skal inntektsføres etter reglene om uttak, jf. sktl. § 5-2.

3.10.2 Driftsmiddel

Om opphør av adgangen til avskrivning på driftsmidler ved opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

Driftsmidler som skattyter beholder til privat bruk eller nytter til gaveoverføring i forbindelse med salg av virksomheten anses tatt ut av virksomheten. Om skatteplikt ved uttak etter sktl. § 5-2, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Om salg etter opphørsåret av driftsmidler i et solgt enkeltpersonforetak, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

3.11 Forhold etter salget

3.11.1 Manglende betaling etter salget

I hvilke tilfeller manglende betaling av vederlag kan fradras som tap, og tidspunktet for fradrag, se emnet «Fordringer», pkt. 6.

3.11.2 Reklamasjon fra kjøper

Reklamasjon fra kjøper kan føre til at selger må redusere vederlaget for et formuesobjekt. Reduksjon av tidligere avtalt vederlag som følge av reklamasjon, skal komme til fradrag hos selger ved direkte fradragsføring i det året reklamasjonskrav er godtatt av selgeren, eventuelt det året det foreligger et forlik eller rettskraftig dom for kravet. Forutsetningen for dette er at eventuell gevinst ved salget var skattepliktig.

3.11.3 Pensjon/bruksrett

Mottatt pensjon og vederlagsfri bruk av bolig mv. er skattepliktig for mottakeren.

3.12 Kjøpers forhold

3.12.1 Inngangsverdier

Om kjøpers inngangsverdi for de enkelte formuesobjekter, se ovenfor om hva som er vederlag og fordeling av vederlaget på de kjøpte eiendeler. Se også emnet «Inngangsverdi».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.12.2 Pensjonsytelser, kår mv.

Kjøper har fradragsrett for utbetaling av pensjonsytelser i forbindelse med overtagelse av enkeltpersonforetak etter hvert som pensjonen påløper, se sktl. § 5-1 jf. § 14-2. Om avgrensning mellom pensjon/føderåd og avdrag på kjøpesum, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

Om fradrag for føderåd (kår), se emnet «Føderåd».

3.12.3 Arveavgift

Eventuell arveavgift etter den opphevede arveavgiftsloven som er betalt ved generasjonsskifte, kan som hovedregel ikke fradragsføres eller tillegges inngangsverdien. Fradragsrett foreligger for arveavgift som gjelder krav på en fordel som skal regnes som inntekt for mottakeren, jf. sktl. § 6-16. Se for øvrig emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 4.

Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn

– *Sktl. § 5-10, § 5-42 og § 14-3.*
– *Lignl. § 9-12.*
– *FSFIN § 14-3-1.*
– *Skattebetalingsforskriften § 5-5-3.*

1 Generelt

Lønn, pensjon og visse trygdeytelser er skattepliktig inntekt i det år lønns- eller pensjonsbeløpet utbetales, eventuelt tidligere, hvis det var adgang for mottakeren til å få beløpet utbetalt i et tidligere år, jf. sktl. § 14-3 første ledd (kontantprinsippet). Dette gjelder selv om lønnen eller pensjonen er opptjent et annet år og derfor blir utbetalt på etterskudd. Det er skatteplikt for slik etterbetaling selv om etterbetalingen gjelder opptjeningsperioder som ligger mer enn 10 år tilbake i tid.

Renter på etterbetaling skattlegges som hovedregel etter realisasjonsprinsippet og er skattepliktig det år skattyter har ervervet en ubetinget rett til beløpet. Dette vil være det år det fattes vedtak om etterbetaling av lønn, pensjon og renter, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Om inntektsføring av renter ved forsinket betaling, se emnet «Renteinntekter».

Om skatteberegning ved etterbetaling av offentlige eller private pensjoner, samt for etterbetalte trygdeytelser, se nedenfor. Om ettergivelse av utlignet skatt på etterbetalt lønn, se nedenfor.

2 Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser

2.1 Generelt

Skatt og trygdeavgift på etterbetalte offentlige eller private pensjoner og på trygdeytelser utbetalt gjennom NAV i henhold til lov, herunder arbeidsavklaringspenger, sykepenger og dagpenger under arbeidsledighet, skal ved ligningen for utbetalingsåret beregnes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ville ha utgjort om beløpene var blitt skattlagt i opptjeningsårene, jf. FSFIN § 14-3-1. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det alle årene sett under ett.

Skattyteren har krav på å bli skattlagt etter det alternativ som gir lavest skatt sammenlagt. Eventuell rentegodtgjørelse skal holdes utenfor ved sammenligningen.

2.2 Utland

Dersom skattyteren ikke har vært lignet som innenlandsboende for ett eller flere år i etterberegningsperioden, må det tas stilling til skatteplikt for pensjonen for hvert av årene. Ville pensjon for noe tidsrom i etterberegningsperioden ikke vært skattepliktig til

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Norge, må denne del av pensjonen fratrekkes ved skattleggingen av det etterbetalte beløp. Se emnene om utland.

2.3 Spesielt om renter på etterbetalingen

Renter på etterbetaling av pensjon skattlegges i det år det treffes vedtak om etterbetaling, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Det foretas derfor ingen omberegning av skatt på rentene slik det gjøres for pensjon.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. lignl. § 9-12, kan skattyter etter at ligningen er lagt ut søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår. Dette kan for eksempel være aktuelt av hensyn til reglene om skattebegrensning.

Søknaden sendes skattekontoret. Det er skattekontoret som behandler og avgjør spørsmål om lemping av skatt etter lignl. § 9-12.

Avgjørelsen kan ikke påklages.

2.4 Forskuddsstadiet

2.4.1 Generelt

Etterbetaling og etteroppgjør av pensjoner fra private pensjonsordninger, samt etterbetalinger og etteroppgjør av uføretrygd fra folketrygden (NAV) og uføreytelser fra andre ordninger, kan samlet sett gjelde store beløp. Ved etterbetaling og etteroppgjør av pensjoner kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende

- 32 prosent, eller
- 28 prosent for personer som er skattemessig bosatt i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-3 første ledd.

Ved etterbetaling og etteroppgjør av uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende

- 44 prosent, eller
- 40 prosent for personer som er skattemessig bosatt i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-3 annet ledd.

2.4.2 Renter på etterbetaling

Renter på utbetaling inngår ikke i trekkgrunnlaget etter skattebetalingsforskriften § 5-5-3.

2.5 Ligningen

2.5.1 Skatt på alminnelig inntekt

Innvilges skattyter offentlig eller privat pensjon, eller trygdeytelse som utbetales gjennom trygdemyndighetene i henhold til lov med tilbakevirkende kraft, skal skatten ved ligningen beregnes til det beløpet som skatten ville ha utgjort om pensjons- eller trygdebeløpene var blitt skattlagt i de år utbetalingene refererer seg til. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det, jf. FSFIN § 14-3-1.

Slik skatteberegning er ikke aktuelt hvor det ikke skal foretas noen etterbetaling. Dette gjelder f.eks. hvor uføretidspunktet fastsettes tilbake i tid, mens det i perioden er utbetalt sykepenger, arbeidsavklaringspenger, rehabiliteringspenger- eller attføringspenger eller midlertidig uførepensjon (for tidspunktet før de ble erstattet av arbeidsavklaringspenger).

2.5.2 Avgifter til folketrygden

Trygdeavgift skal omberegnes.

2.5.3 Toppskatt

Eventuell toppskatt skal omberegnes og personinntekt fastsettes på ny.

2.5.4 Pensjonspoeng

Pensjonspoengene fastsettes på grunnlag av samlet utbetaling for utbetalingsåret (inklusiv etterbetaling) og skal ikke omberegnes.

2.5.5 Ligning for etterbetalingsåret

Skatten beregnes av samlet inntekt, som inneholder både pensjon opptjent i utbetalingsåret og etterbetaling for tidligere år. Dersom skattlegging av etterbetalingen for hvert av årene den gjelder gir lavere skatt, trekkes differansen fra i skatteoppgjøret.

Gjelder det ektefeller skal hele mindreskatten tilordnes den pensjonsberettigede ektefelle.

Er etterbetaling foretatt for begge ektefeller, må mindreskatten fordeles mellom dem hvis de for utbetalingsåret blir lignet særskilt eller får skatten fordelt.

2.5.6 Skatteoppgjøret

Skatteoppgjørsblanketten vil vise den inntekt som er utbetalt i inntektsåret, og skatten på denne inntekten.

Den samlede mindreskatten blir trukket fra i sum ilignede ordinære skatter på formue og inntekt, samt trygdeavgift, med tekst «Korrigering pga. etterbetalt pensjon/trygdeytelser for tidligere år».

Unntaksvis kan mindreskatten overstige sum av utlignede skatter for siste inntektsår. Eventuelt overskytende beløp skal utbetales skattyteren.

3 Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år

3.1 Generelt

Etterbetalt lønn/lønnstillegg er skattepliktig i utbetalingsåret.

Ved etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år kan skatt- og trygdeavgift settes ned eller ettergis dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. lignl. § 9-12 nr. 1. Dette kan være aktuelt i særlige tilfeller der skattereglene gir utilsiktede virkninger for skattyteren, for eksempel fordi inntekten på grunn av etterbetalingen overstiger innslagspunktet for toppskatt i utbetalingsåret. Skatten settes ned til det beløp den ville ha utgjort om lønnen var blitt utbetalt i opptjeningsåret. For feriepenger skal sammenligningen foretas i forhold til det året de skulle vært utbetalt.

Søknaden sendes skattekontoret.

Det er skattekontoret som behandler og avgjør spørsmålet om lemping av skatt etter lignl. § 9-12.

Avgjørelsen kan ikke påklages.

Pensjonspoengene skal ikke omberegnes.

Av hensyn til arbeidsbelastningen bør lemping ikke foretas for bagatellmessige beløp. Det anbefales at lemping først vurderes når etterbetalingen utgjør mer enn kr 20 000.

3.2 Utland

Dersom skattyteren ikke har vært lignet som innenlandsboende for ett eller flere år i opptjeningsperioden, må det tas stilling til skatteplikt for lønnen for hvert av årene. Ville lønnen for noe tidsrom i opptjeningsperioden ikke vært skattepliktig til Norge, må denne del av lønnen fratrekkes ved skattleggingen av det etterbetalte beløp. Se emnene om utland.

3.3 Spesielt om renter på etterbetalingen

Renter på etterbetaling av lønn skattlegges i det år det oppstår et ubetinget krav på etterbetaling, jf. sktl. § 14-2 første ledd.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. lignl. § 9-12, kan skattyter etter at ligningen er lagt ut søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Søknaden sendes skattekontoret.
Avgjørelsen kan ikke påklages.

4 Bonus i forsvaret

Om etterbetaling av bonus i Forsvaret, se emnet «Forsvarspersonell».

5 Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall

Om etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Faglitteratur

- *Sktl. § 6-1 og § 6-30.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-23.*

1 Vilkår for fradrag

1.1 Generelt

Kostnader til aktuell faglitteratur er som hovedregel bare fradragsberettiget når anskaffelsen er foretatt for at skattyteren skal kunne følge med i utviklingen innen sitt yrke. Kostnader til litteratur for vanlig grunnutdanning, videreutdanning og/eller spesialiseringsøyemed er vanligvis ikke fradragsberettiget. Retten til fradrag omfatter derfor ikke litteraturanskaffelser med sikte på spesialisering i nåværende yrke eller et yrke som ligger utenfor det område den nåværende stilling eller yrkesutøvelse dekker. Om fradragsrett for slike kostnader i visse tilfeller og om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

1.2 Antikvarisk verdi

Det gis i alminnelighet ikke fradrag for kjøp av litteratur med antatt antikvarisk verdi, selv om litteraturen direkte knytter seg til skattyterens fagområde. Slik litteratur regnes normalt ikke å reduseres i verdi, sml. HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1428).

1.3 Kjøp av samling

Kjøpes det inn en samling av faglitteratur, f.eks. ved etablering av egen praksis, skal samlingen sees som ett driftsmiddel i forhold til reglene om aktivering og avskrivning, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

1.4 Innkjøp i studietiden

Det kan normalt ikke gis fradrag verken direkte eller gjennom avskrivninger for faglitteratur mv. som er anskaffet i studieøyemed når dette senere tas i bruk i inntektsgivende aktivitet. Om fradragsrett for utdanningskostnader, herunder kostnader til faglitteratur, når skattyter får lønn for å studere, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

1.5 Skjønnlitteratur mv.

Det gis vanligvis ikke fradrag for kjøp av skjønnlitteratur, alminnelig leksikon o.l.

1.6 Forfattere

Om kjøp av faglitteratur for forfattere, se emnet «Kunstnere».

1.7 Journalister

Om kjøp av faglitteratur for journalister, se emnet «Journalister mv.».

2 Særlig om lønnstakere

2.1 Forholdet til minstefradraget

Kostnader til faglitteratur, tidsskrifter mv. for lønnstakere går inn i minstefradraget hvis dette benyttes.

2.2 Standardsats/fradrag for faktiske kostnader

Krever skattyter fradrag for faktiske kostnader i stedet for minstefradrag, og skattyter har behov for anskaffelse av litteratur i sitt yrke og vilkårene for fradrag ellers kan forutsettes å foreligge, kan det gis fradrag med inntil kr 1 700 uten at nærmere spesifikasjon kreves, jf. takseringsreglene § 1-3-23.

Kreves det fradrag for høyere beløp, må kostnadene spesifiseres og dokumenteres.

Finansielle instrumenter – begreper

– *Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2.*

1 Generelt

Klassifisering av et finansielt instrument er avgjørende for den skattemessige behandlingen, bl.a. for om instrumentet skal beskattes separat som et eget formuesobjekt, eller om det skal beskattes integrert med et underliggende objekt som instrumentet er knyttet til. Dette emnet gir en kort omtale/definisjon av begreper som er benyttet i de øvrige emnene om finansielle instrumenter, hvor den skattemessige behandlingen er nærmere beskrevet.

Finansielle instrumenter kan plasseres i hovedgruppene

– aksjer og aksjerelaterte produkter
– låneinstrumenter (innskudd, sertifikater og obligasjoner)
– derivater, herunder opsjoner, terminkontrakter, swaps, CFD mv.
– fondsandeler (andeler i verdipapirfond).

Om aksjer, se emnene om aksjer. Om låneinstrumenter, se emnet «Verdipapirer», og om fond, se emnet «Verdipapirfond».

2 Derivater

2.1 Generelt

Derivater er en felles benevnelse på finansielle instrumenter hvor verdien er avledet av andre underliggende objekter. Derivat gir innehaveren rettigheter og/eller plikter, og verdien av rettigheten/størrelsen på forpliktelsen er betinget av utviklingen i verdien av det underliggende objektet. I finansmarkedet brukes betegnelsen "finansielle derivater" om kontrakter som bare gir rett til finansielt oppgjør. Dette i motsetning til andre derivatkontrakter som gir rett til overlevering av underliggende objekt. Underliggende objekt i en derivatkontrakt kan være finansielle instrumenter (aksje, obligasjon, valuta, rente) eller råvarer (elektrisk kraft, olje, kaffebønner, gull, o.l.). Derivater kan også ha andre formuesgjenstander som fast eiendom, skip o.a. som underliggende objekt.

Skatteloven § 9-10 annet ledd bruker betegnelsen "finansiell opsjon" om opsjonskontrakt med finansielle instrumenter som aksjer mv. som underliggende objekt. Dette gjelder uavhengig av om det skal foretas et finansielt oppgjør eller levering av det underliggende objekt. Se pkt. 2.2.2. Dette i motsetning til begrepsbruken nevnt ovenfor hvor finansielle derivater, herunder finansielle opsjoner, bare omfatter derivater hvor det er forutsatt et finansielt oppgjør. Omtalen av opsjoner i emnene «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner» og «Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner» bygger på den avgrensningen som framgår i sktl. § 9-10 annet ledd.

Verdipapirhandelloven § 2-2 femte ledd angir hvilke instrumenter som er derivater, men trekker ikke noe skille mellom hvilke derivater som er finansielle og ikke-finansielle.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Opsjon

2.2.1 Generelt

En kjøpsopsjon (call-opsjon) gir innehaveren en rett, men ikke plikt til å kjøpe et formuesobjekt (det underliggende objektet) fra utstederen i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon), til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

En salgsopsjon (put-opsjon) gir innehaveren en rett, men ikke plikt til å selge et formuesobjekt (det underliggende objektet) til utstederen i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon), til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

For aksjeopsjoner som handles over Oslo Børs gjelder reglene for amerikanske opsjoner. For aksjeindeksopsjoner som handles over Oslo Børs gjelder reglene for europeiske opsjoner.

I noen tilfeller er det avtalt eller forutsatt at det i stedet for levering av underliggende objekt, skal foretas et finansielt oppgjør (differanseavregning) se pkt. 3.13. Dette gjelder ikke for aksjeopsjoner som handles på Oslo børs. For opsjoner der det underliggende objektet er en verdiindikator (f.eks. en indeks), og ikke et formuesobjekt, vil det alltid foretas en differanseavregning.

2.2.2 Finansiell opsjon

Finansielle opsjoner etter sktl. § 9-10 annet ledd er opsjoner som har følgende underliggende objekter:

- aksjer i norske eller utenlandske aksjeselskaper, enten aksjen er børsnotert eller ikke. Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) og tegningsrett til aksjer likestilles med aksjer. (Reglene omfatter ikke opsjoner vedrørende andeler i andre selskaper.)
- norske eller utenlandske mengdegjeldsbrev, dvs. ihendehaverobligasjoner eller andre gjeldsbrev som det registreres mange av i sammenheng og med lik tekst
- valuta
- kursnotert finansielt instrument, se nedenfor, eller
- variabel referansestørrelse, se nedenfor.

Det er uten betydning om opsjonen er børsnotert eller ikke.

Skattelovens definisjon i § 9-10 annet ledd avviker fra det som i finansmarkedet omtales som finansielle derivater, se pkt. 2.1. Om begrepsbruken i finansmarkedet, se f.eks. sirkulære 1/2003 fra Oslo børs på http://www.oslobors.no/Oslo-Boers/Regelverk/Boerssirkulaerer/1-2003-Meldeplikt-innsideregler-flaggeplikt-og-tilbudsplikt-for-finansielle-derivater. Omtalen nedenfor og i de andre emnene om opsjoner, bygger på begrepsbruken i skatteloven.

Nærmere om finansielle opsjoner, se emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner».

2.2.3 Ikke-finansiell opsjon

Med ikke-finansiell opsjon, jf. sktl. § 9-10 annet ledd, menes opsjon som har andre underliggende objekter enn nevnt i pkt. 2.2.2, for eksempel opsjon vedrørende fast eiendom, varer og andeler i deltakerlignede selskaper.

Nærmere om ikke-finansielle opsjoner, se emnet «Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner».

2.3 Terminkontrakt

2.3.1 Generelt

En terminkontrakt er en kontrakt om å kjøpe eller selge en avtalt mengde av det underliggende objektet (f.eks. råvarer) på et bestemt tidspunkt til en fastsatt pris, hvor begge parter er bundet av avtalen. Terminer i kraftmarkedet leveres over en tidsperiode. Vanligvis betaler ingen av partene premie e.l. til den annen part ved kontraktsinngåelsen. Dette i motsetning til for eksempel opsjoner hvor bare utstederen er forpliktet. Oppgjør og levering iht. en terminkontrakt vil alltid skje på et senere tidspunkt enn kontraktsinngåelsen. Terminkontrakter blir enten avsluttet gjennom levering av det

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

underliggende formuesobjektet, ved at det foretas en differanseavregning eller ved stengningshandel, se nedenfor.

En terminkontrakt behøver ikke være børsnotert eller beregnet på omsetning i regulerte markeder.

Forwardkontrakter og futurekontrakter er terminkontrakter. Når Oslo Børs omtaler terminmarkedet inkluderer dette både forward- og futureskontrakter. CFD (Contract for difference) skiller seg fra terminkontrakter ved at det ikke er fastsatt noe bestemt tidspunkt for avslutning, se nærmere pkt. 2.5.

2.3.2 Forwardkontrakter

En forwardkontrakt (forward) er en gjensidig forpliktende avtale mellom to parter, hvor den ene forplikter seg til å kjøpe et objekt (aksjer, valuta) for et forhåndsbestemt beløp (fast kurs) på et forhåndsavtalt tidspunkt. Den andre parten forplikter seg tilsvarende til den motsatte posisjonen, dvs. å selge til avtalt pris og tidspunkt. Det skjer ingen betaling mellom partene før kontrakten forfaller. Det kan imidlertid påløpe handels- og clearingavgifter samt kurtasje. Vanligvis må man deponere et beløp («margin») til sikkerhet for fremtidige forpliktelser etter forwardkontrakten.

En forwardkontrakt kan gjøres opp fysisk eller finansielt (differanseavregning). En forward er et produkt som handles både på børs og utenfor børs.

Nærmere om slike kontrakter, se emnet «Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards».

2.3.3 Futurekontrakter

En futurekontrakt er i likhet med en forwardkontrakt en avtale om fremtidig kjøp/salg av et underliggende objekt hvor pris, mengde og leveringstidspunkt er forhåndsdefinert. Futurekontrakter har standardiserte betingelser når det gjelder karakter og omfang av det underliggende objekt, kontraktstørrelse, løpetid og terminpris. En futurekontrakt er et standardisert instrument som kun handles på børs. Aksjefutures og aksjeindeksfutures (aksjeindeksen OBX) handles på Oslo Børs.

Futurekontrakter skiller seg fra forwardkontrakter ved at gevinst- og tap avregnes daglig (daglige markedsoppgjør) med godskriving/belastning av hver enkelt investors konto.

Fremfor å la en futurekontrakt løpe ut kontraktstiden, er det mulig å avslutte den ved å inngå en motgående kontrakt («stengningshandel»). Avhengig av om den opprinnelige kontrakten i mellomtiden har steget eller sunket i verdi, vil stengningshandelen gi gevinst eller tap.

Nærmere om slike kontrakter, se emnet «Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards».

2.4 Swapavtale

En swap er en bytteavtale. De vanligste swapavtalene er renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap.

En renteswap er en avtale mellom to parter om å bytte rentebetingelser, normalt fast mot flytende (men også flytende mot flytende) til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom.

En valutaswap er en gjensidig bindende avtale mellom to parter om bytte av valuta for en fast periode. Normalt inngås en spotkontrakt (med 2 dagers levering) mot en forward/terminkontrakt med tilbakelevering på et senere tidspunkt. En aktør selger f.eks. norske kroner mot utenlandsk valuta til dagens valutakurs og inngår samtidig en kontrakt om å kjøpe kronebeløpet tilbake til en fastsatt kurs på et bestemt tidspunkt i fremtiden.

En rente- og valutaswap er en byttehandel der man både bytter rente- og valutabetingelser. To parter inngår en avtale om for en bestemt periode å bytte hovedstoler i ulike valutaer og tilhørende rentebetingelser. Normalt byttes valuta (til en avtalt vekslingskurs på inngåelsestidspunktet) kun ved forfall av kontrakten, men en rente- og valutaswapavtale kan inneholde flere forskjellige varianter av hovedstolbytte og bytte av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

rentebetingelser (også fast mot fast rente). Nærmere om rente- og valutaswapavtaler, se emnet «Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap».

2.5 CFD (Contract for Difference)

Contract for Difference (CFD), også benevnt som differansekontrakt, er et derivat med aksjer, råvarer, indekser mv. som underliggende objekt. En CFD er en avtale om en framtidig utveksling av et differansebeløp beregnet på grunnlag av en avtalt pris ved inngåelsen av kontrakten og markedsverdien av det underliggende objektet ved avslutning av kontrakten.

Nærmere om CFD, se emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

2.6 Binære opsjoner/FBB (Financial binary betting)

Ved handel med såkalte binære opsjoner, også benevnt som Financial binary betting (FBB), satser kjøperen et beløp på at kursen/verdien på det underliggende objektet enten skal stige eller falle, normalt innenfor en svært kort tidshorisont. Handelen har kun to mulige utfall. Det er uten betydning hvor mye verdien på det underliggende objektet stiger eller synker. Får kjøperen rett, vil han/hun få tilbake innsatsen med et avtalt prosentvis tillegg. Utvikler kursen/verdien seg i motsatt retning, tapes normalt hele innsatsen. Handel med binære opsjoner/Financial binary betting har klart preg av veddemål. Underliggende objekt kan være aksjer, valuta, indekser, råvarepriser etc. Gevinst er skattepliktig som tilfeldig gevinst etter sktl. § 5-50 første ledd, og fradragsretten er begrenset til kostnader knyttet til den konkrete skattepliktige gevinsten. Tap er ikke fradragsberettiget.

2.7 FSB (Financial spread betting)

FSB (Financial spread betting) er i likhet med CFD et instrument som gjør det mulig å spekulere i kursutviklingen på det underliggende objektet som f.eks. kan være en aksje, indeks eller råvare. I motsetning til for CFD hvor handelsplassen tar sin provisjon/kurtasje i form av et gebyr på transaksjonen, tar tilbyder av FSB sin provisjon ved å gi en dårligere kurs/pris enn hva kursen/prisen på det underliggende objektet tilsier. I likhet med CFD, anses en FSB-kontrakt som et eget formuesobjekt, og den skattemessige behandlingen blir tilsvarende som for en CFD, se emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

3 Diverse begreper knyttet til handel med finansielle instrumenter (alfabetisk ordnet)

3.1 Ad hoc-opsjoner

Ad hoc-opsjoner er opsjoner som er spesialtilpasset for partene, dvs. ikke beregnet på alminnelig omsetning. Ad hoc-opsjoner benevnes også som OTC-opsjoner («Over The Counter»), eller «Taylor Made» (TM) derivater». I Norge handles OTC-opsjoner både direkte mot bankene og på handelsplassen Oslo Connect. Nærmere om Oslo Connect, se pkt. 3.39.

3.2 Aksjeindeks

En aksjeindeks er en volum- eller kapitalveid sammensetning av en gitt gruppe aksjer, for eksempel OBX-indeksen ved Oslo Børs.

3.3 Aksjeindeksobligasjon

En aksjeindeksobligasjon er en obligasjon der avkastningen er knyttet til kursutviklingen på ett eller flere aksjemarkeder. Hvert aksjemarked representeres av en aksjeindeks. Aksjeindeksobligasjoner består av en obligasjonsdel og en opsjonsdel. Opsjonsdelen kan gi en fortjeneste (avkastning) på forfallsdagen dersom aksjeindeksen stiger. Avkastningen tilsvarer den respektive indeksens prosentvise oppgang multiplisert med en avkastningsfaktor. Dersom aksjeindeksen synker, oppnås ingen avkastning. Kun obligasjonsdelen (et garantert beløp) blir da utbetalt på forfallsdagen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Nærmere om den skattemessige behandlingen av avkastning på slike obligasjoner, samt gevinst og tap ved innløsning, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.4.

Om bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning, se emnet «Renteinntekter», pkt. 1.4.

3.4 Amerikansk opsjon

Om amerikansk opsjon, se pkt. 2.2.1.

3.5 Bortfall

Bortfall av en opsjon/future-/forwardkontrakt er tidspunktet for opphør av rettigheter og plikter som følge av at rettighetene etter avtalen/kontrakten ikke utnyttes eller pliktene opphører. Bortfall av en opsjon som er "in-the-money" skjer normalt ved at den utnyttes til erverv av det underliggende objektet på bortfallsdagen. Bortfallsdagen for børsnoterte opsjoner er normalt den tredje torsdagen i hver måned.

3.6 Børsnotert finansielt instrument

Et børsnotert finansielt instrument er f.eks. en aksje, en opsjon, terminkontrakt eller swapavtale hvor det foreligger noterte markedsverdier og som handles over børs.

3.7 Call(-opsjon)

Call (-opsjon) er en kjøpsopsjon, se pkt. 2.2.1.

3.8 CFD (Contract for Difference)

Om CFD, se pkt. 2.5 og emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

3.9 Clearing

Clearing innebærer at begge parter i et oppgjør forholder seg til en sentral motpart som tar rollen som kjøper overfor selger og rollen som selger overfor kjøper. Den sentrale motparten garanterer for oppgjøret mellom partene i en handel, samt leveranse av verdipapirer som er handlet. Om sentrale motparter, se verdipapirhandelloven § 13. Begrepet «clearing» brukes også som betegnelse på selve avregningen/oppgjøret mellom partene i en handel.

3.10 Clearingsentral

Om oppgjørssentral (clearingsentral), jf. verdipapirhandelloven § 13-1, se pkt. 3.34.

3.11 Depotkonto

Begrepet «depotkonto» brukes i litt ulike betydninger. «Depotkonto» brukes om en konto hvor investor har innestående midler, og som megler belaster/godskriver ved investors kjøp/salg av verdipapirer. Begrepet brukes også om en bankkonto hvor investor setter inn kontanter som sikkerhet for handel med opsjoner, forwards og futures. Om såkalt «marginkonto» som brukes som sikkerhet ved handel med CFD-er, se pkt. 3.27.

I VPS brukes ordet «depotkonto» om en egen depottjeneste VPS tilbyr til selskaper som ønsker å opptre som forvalter (Nominee) på vegne av sine kunder. På disse kontiene kan det kun være registrert verdipapirfond. En depotkonto i VPS vil ha en annen rettslig status enn en ordinær VPS konto og registreringene på depotkontoen gir ikke rettsvern etter verdipapirregisterloven. Overførsler av verdipapirer på disse kontiene kan kun skje mellom depotkonti ført av samme forvalter.

3.12 Derivater

Om derivater, se pkt. 2

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.13 Differanseavregning

Differanseavregning foretas når en ved innløsning ikke leverer eller overfører det underliggende objektet, men i stedet beregner differansen mellom innløsningsprisen og omsetningsverdien for objektet (eventuelt verdien av den variable referansestørrelsen, se nedenfor) og gjør opp differansen, vanligvis i kontanter.

3.14 Differansekontrakt

Differansekontrakt er en annen betegnelse på en såkalt CFD (Contract for Difference), se pkt. 2.5 og emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

3.15 Europeisk opsjon

Om europeisk opsjon, se pkt. 2.2.1.

3.16 Fish Pool

Fish Pool er en organisert markedsplass for omsetning av varederivater med fisk og annen sjømat som underliggende vare. Slike varederivater gir blant annet aktører i det underliggende markedet (for eksempel lakseoppdrettere) anledning til å sikre seg mot prissvingninger. Drift av denne type markedsplass krever konsesjon etter børsloven. Fish Pool eies av Oslo Børs ASA.

3.17 Forwardkontrakter

Om forwardkontrakter, se pkt. 2.3.2.

3.18 Futurekontrakter

Om futurekontrakter, se pkt. 2.3.3.

3.19 Gearingeffekt

Gearingeffekt (hevestangeffekt) kan for eksempel oppnås ved å finansiere en investering direkte med lånte midler.

Eksempel på investering med lånte midler
En investor har en egenkapital på kr 100 000 og låner i tillegg kr 900 000. Han kjøper så aksjer for summen, dvs. kr 1 000 000. Bare 1/10 av investeringen er foretatt med egenkapital. I et slikt tilfelle eksponeres investor for et tapspotensiale på 1 000 000, og gearingeffekten på egenkapitalen vil være 10. Faller aksjekursen med 10 %, har han tapt hele egenkapitalen. Faller aksjekursen med 30 %, har investor tapt hele egenkapitalen pluss kr 200 000 av lånte midler.

Gearingeffekt oppnås vanligvis gjennom handel med derivater som for eksempel opsjoner eller terminkontrakter, herunder differansekontrakter (CFD). Dette gir mulighet for større gevinst på innsatt kapital enn om plasseringen hadde blitt gjort direkte i det underliggende objektet. På den annen side kan gearingeffekten medføre større tap dersom prisutviklingen på det underliggende objektet utvikler seg annerledes enn forventet.

Eksempel på gearing ved handel med opsjoner
A kjøper en kjøpsopsjon på aksje og betaler 10 for opsjonen. Opsjonen gir A rett til å kjøpe aksjen for 200 innen seks måneder. Etter fem måneder har aksjekursen steget til 240. A gjør bruk av opsjonen og sitter igjen med en gevinst på 30. (Verdiøkningen på aksjen på 40 minus opsjonspremien på 10). Hadde A eid aksjen i samme tidsrom ville han ha tjent 20 % på sin investering (40 utgjør 20 % av 200). Ved bruk av opsjonen har han tjent 300 % på sin investering (30 i fortjeneste ved investering på 10).

3.20 In-the-money

Uttrykket "In-the-money" brukes om et derivat med positiv verdi. For en kjøpsopsjon vil det si at innløsningskursen er lavere enn kursen på det underliggende objektet. For

en salgsopsjon vil det si at innløsningskursen er høyere enn kursen på det underliggende objektet. Om "Out-of-the-money", se pkt. 3.41.

3.21 Indeksopsjon/Indekstermin

Indeksopsjon/indekstermin er en avtale hvor den underliggende verdien ikke er et verdipapir, men en indeksverdi. En slik avtale gjøres ikke opp med levering av finansielle instrumenter, men med en avregning av avtalens verdi i penger.

3.22 Innehaver

Innehaver er den som til enhver tid har retten etter en opsjonsavtale.

3.23 Innløsning

Innløsning er utnyttelse av retten til å kjøpe eller selge de underliggende objektene.

3.24 Innløsningspris

Innløsningspris er prisen innehaver av kjøpsopsjon skal betale for det underliggende verdipapiret eller prisen en innehaver av en salgsopsjon skal selge det underliggende verdipapiret for dersom opsjonen innløses, eventuelt den verdien som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med ved differanseavregning («strike»).

3.25 Kursnotert finansielt instrument

Et kursnotert finansielt instrument er f.eks. en aksje, en opsjon, terminkontrakt eller swapavtale hvor det foreligger noterte markedsverdier, f.eks. børsnotering.

3.26 Libor

London Inter Bank Offered Rate – Libor – er en referanserente som er basert på utlånsrenter som fastsettes for de enkelte valutaer på Interbank-markedet i London.

3.27 Marginkonto

Ved handel med for eksempel CFD kreves det at investor oppretter en marginkonto som sikkerhet. Nærmere om marginkonto, se emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

3.28 Markedsoppgjør

Markedsoppgjør er daglig oppgjør mellom kjøper og selger av terminer (futures) på bakgrunn av endringer i sluttkurs fra dagen før. Markedsoppgjøret gjennomføres ved saldering av investors bankkonti (depotkonti).

3.29 Nibor

Norwegian Interbank Offered Rate – NIBOR – er den renten norske banker er villige til å låne hverandre penger for i en spesifisert periode.

3.30 NordPool

NordPool er en nøytral markedsplass for kjøp og salg av kraft i det europeiske markedet. NordPool driver på konsesjon fra Norges vassdrags- og energidirektorat.

3.31 NOS

NOS er forkortelse for NOS Clearing som er oppgjørssentral (clearingsentral) for bl.a. Fish Pool, derivater knyttet til maritime fraktkontrakter og kraftkontrakter. NOS clearing eies av Nasdaq OMX.

3.32 OBX (OBX Total Return Index)

OBX (OBX Total Return Index) er en indeks som består av de 25 mest omsatte aksjene på Oslo Børs hovedindeks i de foregående 6 månedene. Indeksen er handlebar

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

i derivatmarkedet, og det er notert både futures og opsjoner på OBX-indeksen. Sammensetningen blir vurdert og eventuelt endret i juni og desember hvert år. OBX-indeksen er en avkastningsindeks og justeres for alle utbytter i sin helhet.

3.33 OBX-opsjoner

OBX-opsjoner er kontantavregnede europeiske opsjoner med OBX-indeksen som underliggende verdi.

3.34 Oppgjørssentral (clearingsentral)

Oppgjørssentralens viktigste oppgave er å opptre som garantist for at begge partene i en handel oppfyller sine forpliktelser, og den bærer derfor den økonomiske risikoen hvis den ene av partene ikke gjør opp for seg. Oppgjørssentralen trer inn som motpart i kontraktene, som kjøper overfor selger og som selger overfor kjøper. Partene i en handel er derfor uavhengige av hverandre etter at kontrakten er inngått. Oslo Clearing ASA er bl.a. oppgjørssentral for aksjer og derivater som handles på Oslo Børs. NOS Clearing ASA er oppgjørssentral for bl.a. Fish Pool, derivater knyttet til maritime fraktkontrakter og kraftkontrakter. Oppgjørsvirksomhet kan bare drives av oppgjørssentral med tillatelse fra departementet, jf. verdipapirhandelloven § 13-1 første ledd.

3.35 Opsjonspremie

Opsjonspremie er

- for den opprinnelige innehaver og utsteder av opsjonen, det vederlaget som betales til utstederen ved utstedelse av opsjonen. Premien er det vederlaget opsjonsutstederen tar for å påta seg risikoen for verdiendringer på underliggende objekt i opsjonsperioden.
- for senere innehaver av opsjonen, prisen som er betalt i annenhåndsmarkedet.

3.36 Oslo Axess

Oslo Axess er en regulert markedsplass med konsesjon fra Finansdepartementet som drives av Oslo Børs. Kriteriene for å noteres på Oslo Axess er noe mer lempelige enn for notering på Oslo Børs når det gjelder krav til størrelsen på selskapet og antall års historikk. Oslo Axess er i det alt vesentlige underlagt de samme lov- og direktivkrav som Oslo Børs, herunder overvåkning av kjøp og salg av aksjer mv. samt sanksjonering av eventuelle overtredelser.

3.37 Oslo Børs

Oslo Børs er regulert som børs og har konsesjon av Finansdepartementet. Oslo Børs tilbyr notering av, og handel i aksjer og andre egenkapitalinstrumenter, derivater og renteprodukter.

3.38 Oslo Clearing

Oslo Clearing er et allmennaksjeselskap som er gitt konsesjon for å handle som en sentral motpart iht. verdipapirhandelloven. Oslo Clearing driver slik virksomhet for aksjer, finansielle derivater og låneprodukter.

3.39 Oslo Connect

Oslo Connect er en markedsplass som hører inn under Oslo børs. På Oslo Connect handles OTC-opsjoner («Over The Counter»), eller «Taylor Made» (TM) derivater». Tilgang til denne markedsplassen krever medlemskap. Slikt medlemskap gis bare til verdipapirforetak og andre godkjente institusjoner.

3.40 OTC-opsjoner («Over The Counter»)

OTC-opsjoner benevnes også som Ad hoc-opsjoner, se pkt. 3.1.

3.41 Out-of-the-money

Uttrykket "Out-of-the-money" brukes om et derivat uten realverdi. For en kjøpsopsjon vil det si at innløsningskursen er høyere enn kursen på det underliggende objektet. For en salgsopsjon vil det si at innløsningskursen er lavere enn kursen på det underliggende objektet. Om "In-the-money", se pkt. 3.20.

3.42 Put(-opsjon)

Put(-opsjon) er en salgsopsjon, se pkt. 2.2.1.

3.43 Realisasjon

Skattemessig vil et derivat anses realisert når det ikke lenger er noen finansiell risiko knyttet til posisjonen. Dette kan f.eks. skje ved utøvelse av retten knyttet til derivatet, salg i annenhåndsmarkedet, stengningshandel eller ved at retten knyttet til derivatet opphører på bortfallsdagen som følge av at den ikke blir utøvet.

3.44 Separat eller integrert beskatning

Opsjons- og terminkontrakter skal normalt beskattes separat, dvs. som egne skatteobjekter uavhengig av sitt underliggende objekt.

Unntaksvis skal slike kontrakter beskattes integrert med sitt underliggende objekt. Det vil si at kontrakten ikke beskattes som sådan, men at urealisert gevinst/tap på kontrakten videreføres til underliggende objekt og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting.

Skillet kan få betydning for skatteplikt/fradragsrett, for tidfesting og for formuesbeskatning.

Finansielle opsjoner som definert i sktl. § 9-10 beskattes separat som egne formuesobjekter. Det samme gjelder futures. Andre opsjoner og terminkontrakter beskattes separat når de er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objektet. Dette gjelder for eksempel når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder, for eksempel statsobligasjoner
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller forutsatt at underliggende objekt ikke skal leveres.

Eksempel på kontrakter som beskattes separat som egne formuesobjekter er opsjoner og terminer hvor det underliggende objektet er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft. Derivater som omfattes av verdipapirhandelloven § 2-2 femte ledd skal normalt beskattes separat, se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2, side 78. Også derivater som ikke omfattes av verdipapirhandelloven § 2-2 kan beskattes separat, såfremt de regnes som selvstendige formuesobjekter.

Eksempel på kontrakter som beskattes integrert er opsjoner og terminer hvor underliggende objekt er fast eiendom eller individuelt bestemte løsøregjenstander og kontrakten ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objektet.

3.45 Shortsalg

Shortsalg innebærer salg av lånte aksjer. Innlåneren forplikter seg til å levere tilbake aksjene til utlåneren innenfor et visst tidsrom. Om beskatning ved utlån av aksjer og dekket shortsalg, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

3.46 Sikring

Ved sikring ønskes det å redusere/eliminere risiko ved å nøytralisere eller motvirke inntektssvingninger av pris-, rente- og valutaendringer. Dette kan f.eks. gjøres ved at det inngås sikringstransaksjoner som har motsvarende verdi som det objektet som er utsatt for risiko, og at verdiendring på sikringsinstrumentet oppveies av verdiendring på sikringsobjektet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempel
A inngår kontrakt om kjøp av en fritidseiendom i Frankrike. Kjøpesummen på 600 000 euro skal gjøres opp ved overtakelse av eiendommen 6 måneder senere. A ønsker å sikre seg mot at kursen på euro stiger i forhold til NOK fram til oppgjørstidspunktet, og inngår derfor en terminkontrakt med sin bank om å få levert 600 000 euro til dagens kurs om 6 måneder. A har derved sikret seg mot å betale mer i NOK om et halvt år enn det dagens kurs tilsier. På den annen side vil A med en slik terminkontrakt gå glipp av muligheten til å kunne betale mindre målt i NOK hvis kursen på euro skulle falle i forhold til NOK fram til oppgjørstidspunktet.

3.47 Skattemessig sikring

Skattemessig sikring er et ulovfestet sikringsinstitutt som innebærer at gevinsten og tapet på det finansielle instrumentet, som er brukt som sikringsinstrument i en sikringstransaksjon, tidfestes integrert med sikringsobjektet etter de prinsipper som gjelder for sikringsobjektet.

For at skattemessig sikring skal foreligge må det være fullstendig sammenfall mellom det underliggende objektet og sikringsinstrumentet, dvs. at de sammenfaller i verdiutvikling, mengde, beløp og tid.

3.48 Standardiserte derivater

Standardiserte derivater er finansielle instrumenter som er beregnet på alminnelig omsetning. Standardiserte derivater omsettes gjerne over børs og er gjenstand for clearing gjennom oppgjørssentral (clearingsentral). Etter at en handel har kommet i stand går oppgjørssentralen inn som motpart i alle kontrakter, og garanterer oppfyllelse av disse

3.49 Stengningshandel

En stengningshandel foretas ved at investoren kjøper tilbake en identisk kontrakt hvis han har solgt, eller selger en identisk kontrakt hvis han har kjøpt. Dette kan f.eks. være en opsjonskontrakt, future eller CFD. Ved stengningshandel vil den opprinnelige posisjonen oppveies. Stengningshandel kalles også "lukking" eller "utligning".

3.50 Swapavtale

Om swapavtaler, se pkt. 2.4 og emnet «Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap»

3.51 Tegningsretter

Tegningsrett til aksjer kan oppstå på flere grunnlag iht. aksjelovene. Det de fleste forbinder med tegningsrett er fortrinnsrett for eksisterende aksjonærer til tegning av aksjer ved kapitalutvidelse besluttet av generalforsamlingen iht. asl./asal. § 10-4.

Aksjeloven og allmennaksjeloven hjemler i tillegg tre ulike grunnlag for tegningsretter som ikke er tradisjonelle fortrinnsretter etter asl./asal. § 10-4:

- Rett for långiver til å kreve utstedt nye aksjer iht. asl./asal. § 11-1 (lån med rett til å kreve aksjer). Er debitor et aksjeselskap, kan denne tegningsretten ikke omsettes uavhengig av fordringen, jf. asl. § 11-1 annet ledd. I allmennaksjeselskaper kan generalforsamlingen bestemme at tegningsretten kan omsettes uavhengig av fordringen, jf. asal. § 11-2 annet ledd nr. 13
- Rett iht. asl./asal. § 11-10 for aksjonær til på et senere tidspunkt å kreve utstedt flere aksjer ved en kapitalforhøyelse etter asl./asal. § 10-1 uten ytterligere beslutning av generalforsamlingen (tegningsrettsaksjer)
- Rett iht. asl./asal. § 11-12 til på et senere tidspunkt å kreve utstedt aksjer uten ytterligere beslutning av generalforsamlingen (frittstående tegningsretter). Frittstående tegningsretter omtales også som warrants, se pkt. 3.58.

3.52 Termindag

Termindag er tidspunktet for oppgjør av en terminkontrakt.

3.53 Terminpris

Terminprisen er prisen som er avtalt for levering av det underliggende objektet i kontrakten.

3.54 Underliggende objekt

Det underliggende objektet er enten det objektet som kan kjøpes eller selges i opsjonen/terminkontrakten eller den variable referansestørrelsen som opsjonen/terminkontrakten avregnes etter.

3.55 Utsteder av opsjon

Utsteder av en opsjon er den som er forpliktet etter opsjonsavtalen, jf. sktl. § 9-10. Utstederen mottar en opsjonspremie som vederlag for å påta seg risikoen for verdiendring på det underliggende objektet i opsjonsperioden.

3.56 Variabel referansestørrelse

Variable referansestørrelser er verdiindikatorer som indekser og noterte, variable rentesatser. Eksempler på variable referansestørrelser er LIBOR, NIBOR, OBX-indeksen på Oslo Børs og systemprisen på NordPool.

3.57 Verdipapirsentralen ASA (VPS)

Verdipapirsentralen ASA (VPS) leverer infrastruktur og tjenester for oppgjør og registrering av de fleste finansielle instrumenter så som aksjer, obligasjoner, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), sertifikater og fondsandeler. VPS leverer sine tjenester til investorer og utstedere gjennom kontoførere (meglere, banker og forvaltningsselskaper). Det er kontoførerne som forvalter kunderelasjonene og som har den daglige kontakten med VPS.

3.58 Warrants

3.58.1 Børnoterte warrants

Børsnoterte warrants behandles skattemessig på samme måte som finansielle opsjoner, men har ofte lenger løpetid enn vanlige opsjoner. Ved bruk av børsnoterte warrants skjer oppgjøret i form av en kontant sluttavregning på bortfallsdagen. Slike warrants utstedes av banker og andre finansinstitusjoner med ulike børsnoterte aksjer eller indekser som underliggende objekt. Det utstedes både kjøps- og salgswarrants. En warrant gir innehaveren rett til å innløse denne til en forhåndsbestemt pris for det underliggende objektet på en bestemt forfallsdag/bortfallsdag. En kjøpswarrant vil ha positiv verdi hvis det underliggende objektet har en høyere verdi enn innløsningsprisen på bortfallsdagen. Innehaveren av en kjøpswarrant på aksje som har steget i verdi vil på bortfallsdagen sitte igjen med en positiv differanse mellom dagens kurs og den forhåndsbestemte kjøpskursen. En salgswarrant vil ha positiv verdi hvis verdien av det underliggende objektet på bortfallsdagen er lavere enn innløsningsprisen.

3.58.2 Warrants i form av frittstående tegningsretter

Begrepet "warrants" brukes også om en type frittstående tegningsretter med lang varighet, ofte over mange år. Dette kan f.eks. være tegningsretter som gis til spesielle nøkkelpersoner i et selskap, ofte i forbindelse med bonusavtaler, og er uavhengig av antall aksjer mottaker har fra før. Slike warrants er ikke omsettelige verdipapirer. , se pkt. 3.51. Et selskap som har utstedt en slik warrant, må utstede nye aksjer dersom innehaveren av warranten krever det. Se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268 og 28. januar 1998 i Utv. 1998/449.

Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)

– *Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 første og annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4.*

1 Generelt om CFD

CFD (Contract for difference), også benevnt som differansekontrakt, er et derivat der underliggende objekt kan være aksjer, råvarer, indekser mv. En CFD er en avtale om en framtidig utveksling av et differansebeløp beregnet på grunnlag av en avtalt pris ved inngåelsen av kontrakten og markedsverdien av det underliggende objektet ved avslutning av kontrakten. Det underliggende objektet skal ikke leveres, men tjener bare som en referansestørrelse. I motsetning til terminkontrakter, avtales det ikke ved inngåelsen av en CFD noe tidspunkt for avslutning av kontrakten.

En CFD avsluttes normalt ved at det foretas en stengningshandel, noe som innebærer at kontrakten anses realisert. CFD-er kjennetegnes ved at de oftest er svært kortvarige. De fleste kontraktene avsluttes samme dag som de inngås.

CFD er et instrument hvor noen handelsplasser kan tilby svært høy gearing. Høy gearing innebærer både høy risiko for tap og mulighet for høy avkastning av investert kapital. Nærmere om gearingeffekten, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.19.

For å handle med CFD må investor opprette en marginkonto hos handelsplassen hvor han skal ha innestående et beløp tilsvarende en på forhånd bestemt prosentandel av verdien på det underliggende objektet ved inngåelsen av kontrakten. Gevinster og tap føres fortløpende mot marginkontoen. Ved inngåelse av den enkelte CFD betales normalt ingen ting bortsett fra eventuell kurtasje som trekkes fra marginkontoen. Er for eksempel kravet til innestående på marginkontoen 10 % av verdien på det underliggende objektet på tidspunktet for inngåelse av en CFD, kan investor inngå kontrakter til en verdi av inntil 10 ganger innestående (gearingeffekten). Oppstår urealisert tap på inngåtte kontrakter, belastes disse marginkontoen. Faller innestående på marginkontoen under det minstenivå markedsplassen krever av sikkerhet, må investor tilføre kontoen mer penger eller redusere marginkravet ved å stenge en eller flere kontrakter. Handelsplassen kan tilsvarende avslutte kontrakten dersom marginkravet ikke overholdes.

2 Prinsipp for skattlegging

En CFD behandles som et selvstendig formuesobjekt. En CFD anses realisert når kontrakten avsluttes (stengningshandel). Gevinst/tap skattlegges/fradras separat.

3 Formue

En CFD er et eget formuesobjekt. Hvis kontrakten ikke er stengt før årsskiftet, utgjør formuesverdien den latente gevinsten ved en tenkt stengning av kontrakten ved årsskiftet. Tilsvarende vil et latent tap være gjeld.

4 Inntekt/fradrag

4.1 Gevinst/tap

4.1.1 Generelt

Gevinst på en CFD er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 annet ledd, eventuelt etter sktl. 5-30 første ledd hvis gevinsten er innvunnet i virksomhet. Eventuelt tap er fradragsberettiget enten kontrakten er eid i eller utenfor virksomhet, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

4.1.2 Underliggende objekt som omfattes av fritaksmetoden

For selskaper som er omfattet av reglene i sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden), er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av et finansielt instrument som har

– aksje mv. som underliggende objekt, eller
– en indeks som underliggende objekt dersom indeksen dekker aksjer og andre eiendeler

når aksjen mv. eller eiendelen kvalifiserer til unntaket i sktl. § 2-38.

En CFD som har aksje eller en slik type indeks som underliggende objekt, vil derfor være objekt etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Se også Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.2.4.

4.1.3 Renter

For en som har kjøpt en CFD (inntatt en såkalt long posisjon) og holder denne over natten, påløper det normalt et rentepåslag som skal betales til selgeren. Renten beregnes på grunnlag av verdien på det underliggende objektet ved inngåelse av kontrakten. En som har solgt en CFD (inntatt en såkalt short posisjon) som holdes over natten, har krav på en rentegodtgjørelse. De akkumulerte rentene skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjonen av kontrakten, se pkt. 4.2.3.

4.1.4 Utbyttekompensasjon

En som har kjøpt en CFD (inntatt en såkalt long posisjon) med for eksempel aksjer som underliggende objekt og holder denne over den dagen utbytte på de underliggende aksjene utbetales, skal ha en kompensasjon fra selgeren for utbyttet. Utbyttekompensasjonen skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjonen av kontrakten, se pkt. 4.2.3. Yteren av utbyttekompensasjonen vil være motparten som har solgt en CFD (inngått en såkalt short posisjon).

4.2 Gevinst/tapsberegning ved realisasjon

4.2.1 Generelt

Gevinst og tap på en CFD fremkommer som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. Eventuell utbyttekompensasjon og rentegodtgjørelse/rentepåslag skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør og ikke behandles som utbytte eller renter etter alminnelige regler.

4.2.2 Inngangsverdi

Ved inngåelsen av en CFD har vanligvis kjøperen bare betalt eventuell kurtasje for meglertjenesten samtidig som det er avsatt midler som sikkerhet på marginkontoen. Det er normalt ikke betalt noe beløp til selgeren som skal aktiveres som inngangsverdi. Dette skyldes at kontrakten ved inngåelsestidspunktet ikke har noen verdi dersom det er avtalt markedsmessige vilkår. Eventuell betalt kurtasje skal inngå i gevinst-/tapsberegningen.

4.2.3 Utgangsverdi

For den som har kjøpt en CFD er utgangsverdien det differanseavregningsbeløpet som avspeiler verdiutviklingen på det underliggende objektet fra kontrakten inngås og fram til kontrakten avsluttes. Dette beløpet kan være både positivt og negativt.

Har kjøperen mottatt kompensasjon for utbytte på for eksempel aksjer som underliggende objekt, skal dette påplusses differanseavregningsbeløpet. Akkumulert påløpt rentepåslag skal trekkes fra differanseavregningsbeløpet.

For den som har solgt en CFD vil utgangsverdien bestå av differanseavregningsbeløpet med tillegg av eventuelt mottatt rentetillegg og fradrag for eventuell betalt utbyttekompensasjon.

4.3 Tidfesting av gevinst/tap

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner

- *Sktl. § 2-38 og § 9-10.*
- *Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2.*
- *FSFIN § 9-10.*

1 Generelt

1.1 Hva som behandles nedenfor

I dette emnet behandles det som i skatteloven § 9-10 omtales som finansielle opsjoner. Skattelovens definisjon av begrepet "finansielle opsjoner" samsvarer imidlertid ikke helt med den betydningen begrepet er gitt i finansmarkedet. Denne ulikheten omtales nærmere i emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 2.1 og pkt. 2.2.2. Om hva en opsjon er og hva de øvrige begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper».

Reglene gjelder for opsjoner både i og utenfor virksomhet. Det er uten betydning om opsjonen er børsnotert eller ikke.

Ikke-finansielle opsjoner, dvs. opsjoner som ikke omfattes av oppregningen i sktl. § 9-10,behandles ikke i dette emnet. Om slike opsjoner, se emnet «Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner».

Om de særlige reglene som gjelder for opsjoner i arbeidsforhold når det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

Om reglene for finansielle instrumenter som er terminkontrakter/futures og forwards, se emnet «Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards».

1.2 Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (warrants)

Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (ikke-børsnoterte warrants) følger ikke reglene om finansielle opsjoner, se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268 og 28. januar 1998 Utv. 1998/449. Utøves tegningsretten, skal inngangsverdien for denne inngå i kostprisen for aksjen. Realiseres tegningsretten ved omsetning eller bortfall, beskattes den separat, jf. sktl. § 10-30 annet ledd. For selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, er det omfattende begrensninger i skattlegging av gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon eller uttak av slike finansielle instrumenter, jf. sktl. § 2-38. Se emnet «Fritaksmetoden». Om tegningsrett ervervet i arbeidsforhold, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

1.3 Utland

Selv om den ene av partene i en opsjonsavtale ikke er skattepliktig til Norge, gjelder reglene nedenfor for den parten som er skattepliktig hit. Reglene gjelder fullt ut for parter som er skattepliktig til Norge, selv om de underliggende objektene er f.eks. aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet.

2 Prinsipp for skattlegging

2.1 Generelt

En finansiell opsjon anses i forhold til skattleggingen som et selvstendig formuesobjekt (separat beskatning). Gevinst ved realisasjon er skattepliktig og tap fradragsberettiget, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 6-2 første ledd. Skatteplikt (innvinning) utløses ved salg, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder gjennomført stengningshandel. Om fritak for aksjeselskap mv. ved realisasjon av finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Gevinst/tap tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, og tidfestingen kan avvike fra innvinningstidspunktet.

2.2 Bortfall av opsjon

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Ved konkurs hos utstederen vil opsjonen falle bort hvis boet ikke trer inn i forpliktelsen, jf. dekningsloven § 7-3. En opsjon vil også falle bort hvis utsteder dør uten at noen overtar forpliktelsen. Selv om en opsjon faller bort ved utsteders konkurs eller dødsfall, kan verdien av opsjonen på konkurs-/dødsfallstidspunktet helt eller delvis være sikret ved at det foreligger pant eller annen sikkerhet. Om betydningen av oppgjørssentralers (clearingssentralers) rolle i slike tilfeller, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.34.

En opsjon kan før løpetiden er ute også falle bort hvis underliggende objekt blir verdiløst eller når det er avtalt at bestemte begivenheter skal ha slik virkning. Eksempelvis følger det av regelverket ved Oslo Børs at derivater knyttet til en aksje skal avnoteres/slettes når selskapet som har utstedt aksjen går konkurs. En kjøpsopsjon vil da være verdiløs, mens en salgsopsjon vil være verdt innløsningskursen.

3 Formue

Positiv verdi av finansielle opsjoner per 1. januar i ligningsåret er skattepliktig formue for innehaveren. Formuesverdien av kjøpsopsjoner på børsnotert underliggende objekt, fastsettes for innehaveren til en eventuell positiv differanse mellom markedsverdi på underliggende objekt og opsjonskurs. For salgsopsjoner er formuesverdien en eventuell positiv differanse mellom opsjonskursen og markedsverdien på det underliggende objektet. Ikke-børsnoterte opsjoner fastsettes til antatt salgsverdi.

For utstederen representerer et tilsvarende beløp en forpliktelse. Forpliktelsen anses som fradragsberettiget gjeld.

Eksempel:
A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X på opsjonskurs 100.
Ved årets slutt har aksjene en markedsverdi (sluttkurs) på kr 118.
Skattepliktig formue blir da:

Markedsverdi for aksjene	*kr*	*118 000*
÷ Innløsningspris for aksjene etter opsjonsavtalen (opsjonskurs)	*kr*	*100 000*
= Formuesverdi for opsjonen	*kr*	*18 000*

4 Gevinst/tap for innehaveren

4.1 Generelt

4.1.1 Opsjonspremie

Innehaveren får ikke fradrag for opsjonspremien på tidspunktet for inngåelse av opsjonsavtalen. Premien vil inngå i den eventuelle senere gevinst-/tapsberegningen når opsjonen realiseres ved innløsning, salg eller bortfall, herunder gjennomført stengningshandel.

4.1.2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap

Gevinst ved innløsning eller salg av finansielle opsjoner er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for innehaveren, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 9-10. Tilsvarende er tap ved innløsning, salg eller bortfall av opsjonen fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder selv om opsjonen ikke er eid som ledd i en virksomhet og selv om innehaveren ikke ville vært skattepliktig/fått tapsfradrag ved realisasjon av det underliggende objektet. Om unntak, se nedenfor.

4.1.3 Fritaksmetoden

For innehavere som er selskaper som omfattes av sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden), er det som utgangspunkt ikke skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på

finansielt instrument, herunder opsjoner som har som underliggende objekt eierandel i aksjeselskaper mv. som faller inn under fritaksmetoden. Om fritaksmetoden for finansielle instrumenter, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.11.

4.1.4 Utflytting fra Norge

Om en persons skatteplikt for latent opsjonsgevinst ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

4.2 Arv og gave

Reglene om kontinuitet ved arv og gave i sktl. § 9-7 gjelder også for opsjoner. Dette innebærer at arvelaters/givers inngangsverdi på opsjonen videreføres hos arving eller gavemottaker. Nærmere om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om givers adgang til å unnlate inntektsoppgjør ved gavesalg til arveberettiget av eiendeler i virksomhet, herunder opsjoner, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2.

4.3 Beregning av gevinst/tap

4.3.1 Inngangsverdi for innehaveren

Opsjonens inngangsverdi er for

- den opprinnelige innehaver: opsjonspremien
- for en senere kjøper: kjøpesummen for opsjonen
- opsjon mottatt som arv etter dødsfall som har skjedd etter utgangen av 2013 eller som gave ytet etter utgangen av 2013: opsjonspremien
- opsjon mottatt som arv etter dødsfall som skjedde i 2013 eller tidligere, eller som gave ytet i 2013 eller tidligere: omsetningsverdien på dødsfalls-/gavetidspunktet, likevel ikke høyere enn grunnlaget for eventuell arveavgift.

Transaksjonskostnader kan føres til fradrag i alminnelig inntekt når opsjonen realiseres, jf. sktl. § 9-10 femte ledd. Dette vil f.eks. omfatte meglerprovisjon, megleravgift og handelsavgift.

4.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en kjøpsopsjon må en først

- ta utgangspunkt i det underliggende objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (ved differanseavregning, verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet), og
- fra dette beløpet trekkes den innløsningsprisen innehaveren har betalt for det underliggende objektet i henhold til opsjonsavtalen (ved differanseavregning den fastsatte verdien som referansestørrelsen skal sammenlignes med ifølge opsjonsavtalen).

Se sktl. § 9-10 tredje ledd bokstav a nr. 2.

Gevinsten/tapet settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se pkt. 4.3.1.

Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 100 000. Ved inngåelsen av opsjonsavtalen betaler A kr 10 000 i opsjonspremie (innehavers inngangsverdi) til B. Innen opsjonens bortfallsdato stiger markedsverdien på aksjene i selskap X til kr 118 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen vil han her få en skattepliktig gevinst på kr 8 000. Gevinsten beregnes slik:

	Markedsverdi for aksjene:	*118 000*
÷	*Innløsningspris for aksjene:*	*100 000*
=	*Utgangsverdi for opsjonen:*	*18 000*
÷	*Inngangsverdi for opsjonen (opsjonspremie):*	*10 000*
=	*Gevinst:*	*8 000*

I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.

For innehaver av opsjonen som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien for aksjene til markedsverdien på innløsningstidspunktet, dvs. kr 118 000.

4.3.3 Innløsning av salgsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en salgsopsjon er fremgangsmåten som følger:

– Det tas utgangspunkt i innløsningsprisen, det vil si det beløpet innehaveren får for det underliggende objektet, (ved differanseavregning, den verdien som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med).
– Fra dette beløpet trekkes det underliggende objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (eventuelt verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet).

Se sktl. § 9-10 tredje ledd bokstav a nr. 3.

Gevinsten settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se pkt. 4.3.1.

4.3.4 Innløsning av salgsopsjon, gevinst/tap hos innehaveren vedrørende det underliggende objektet

I tillegg til beregning av gevinst/tap på salgsopsjon, må en ta standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag for det underliggende objektet som innehaveren selger ved innløsning av en salgsopsjon.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet.

Eksempel på innløsning av salgsopsjon

A (innehaveren) inngår en opsjonsavtale med B (utsteder) om at A i et bestemt tidsrom har rett til å selge 1000 av sine aksjer i selskap X for kr 70 000 (innløsningsprisen). A's kostpris for disse aksjene er kr 40 000. For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie fra A på kr 9 000 (inngangsverdi). Før salgsopsjonens bortfallsdato har markedsverdien på aksjene i selskapet (X) falt til kr 50 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B vil han få en gevinst på kr 11 000. Gevinsten beregnes slik:

	Innløsningspris for aksjene:	*70 000*
÷	*Markedspris for aksjene:*	*50 000*
=	*Utgangsverdi for opsjonen:*	*20 000*
÷	*Inngangsverdi for opsjonen:*	*9 000*
=	*Gevinst:*	*11 000*

I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.

Gevinstberegningen ved realisasjon av aksjene (det underliggende objekt) foretas slik: Kr 50 000 (markedsverdien) – kr 40 000 (kostpris for aksjene) = kr 10 000.

A får i dette eksempelet en alminnelig inntekt på kr 21 000 (opsjonsgevinst kr 11 000 pluss aksjegevinst kr 10 000).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.3.5 Salg av opsjonen

Gevinst/tap ved salg av opsjonen settes til differansen mellom salgssummen og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

4.3.6 Stengningshandel

Ved stengningshandel utgjør innehaverens gevinst/tap differansen mellom det beløpet han har mottatt ved utstedelse av opsjonen med motsatt posisjon (utgangsverdi) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

4.3.7 Bortfall av opsjonen

Bortfallsdato er den dagen opsjonen forfaller. For børsnoterte opsjoner er dette normalt den tredje torsdagen i den aktuelle bortfallsmåneden. Har opsjonen da en positiv verdi for innehaveren, vil den normalt innløses til opsjonskurs.

Faller opsjonen bort fordi den ikke har noen verdi for innehaveren på forfallsdatoen, settes tapet for innehaveren til opsjonens inngangsverdi (betalt premie), se ovenfor. Tilsvarende vil da gevinsten for utsteder være lik utgangsverdien (mottatt premie).

Faller opsjonen bort ved at innehaveren frafaller sin rett mot vederlag (fra utsteder), settes gevinsten/tapet for innehaveren til differansen mellom det beløpet utstederen har betalt for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen, og det beløpet innehaveren har betalt for opsjonen (inngangsverdi/betalt premie).

Børsnoterte standardiserte (aksje-)opsjoner vil bli innløst automatisk (av oppgjørssentralen) dersom de har en positiv verdi for innehaveren på bortfallstidspunktet. Innehaveren kan likevel reservere seg mot innløsning. Normalt gjøres dette dersom (den positive) opsjonsverdien med fradrag for omkostninger likevel vil komme ut med negativ verdi for innehaveren.

5 Gevinst/tap for utsteder

5.1 Generelt

5.1.1 Opsjonspremie

Opsjonspremien for en finansiell opsjon skattlegges ikke når utstederen mottar den ved inngåelsen av opsjonsavtalen. Premien inngår i den senere gevinst-/tapsberegningen når opsjonen realiseres ved salg, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder stengningshandel.

5.1.2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap

For utstederen er gevinst eller tap ved innløsning eller bortfall av opsjonen, i utgangspunktet skattepliktig/fradragsberettiget selv om opsjonen ikke er utstedt som ledd i virksomhet. Dette gjelder selv om skattyteren ikke ville vært skattepliktig for gevinst eller fått fradrag for tap vedrørende salg av det underliggende objektet. Om unntak for de som omfattes av fritaksmetoden, se nedenfor.

5.1.3 Fritaksmetoden

Hvis utstederen av finansiell opsjon er et selskap som omfattes av sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden), er det omfattende begrensninger i skatteplikten for gevinst/fradragsrett for tap på finansielle instrumenter, se nærmere emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.11.

5.1.4 Når foreligger bortfall av opsjonen

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Derimot anses opsjonen ikke bortfalt om den faktisk blir verdiløs for innehaveren, f.eks. fordi utstederen går konkurs eller fordi det underliggende objektet er aksjer i et selskap som går konkurs.

5.2 Dødsfall

Dør utstederen før opsjonen innløses eller bortfaller, skal skatteposisjonen etter opsjonen videreføres hos dødsbo, enearving, gjenlevende ektefelle i uskifte eller hos arving som overtar forpliktelsen ved skifte av dødsbo. Nærmere om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

5.3 Beregning av gevinst/tap for utsteder

5.3.1 Utsteders utgangsverdi

Opsjonens utgangsverdi for utstederen er opsjonspremien redusert med eventuelle transaksjonskostnader betalt av ham.

5.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, utsteder

Innløser innehaveren opsjonen ved å kjøpe det underliggende objektet, beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved at en fra utstederens utgangsverdi (opsjonspremien), trekker inngangsverdien, dvs. differansen mellom det underliggende objektets markedspris på innløsningstidspunktet og innløsningsprisen ifølge opsjonsavtalen (eventuelt det beløpet utstederen betaler innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse).

5.3.3 Innløsning av kjøpsopsjon, gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet

I tillegg til beregning av gevinst/tap på kjøpsopsjonen må en ta standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag hos utstederen for det underliggende objektet som utstederen selger ved innløsning av kjøpsopsjonen.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet.

Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 80 000. B's kostpris for disse aksjene er kr 50 000. Ved inngåelsen av opsjonsavtalen betaler A kr 10 000 i opsjonspremie (utsteders utgangsverdi) til B. Innen opsjonens bortfallsdato stiger markedsverdien på aksjene i selskap X til kr 97 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen, vil B få et fradragsberettiget tap ved innløsningen av opsjonene på kr 7 000. Tapet beregnes slik:

	Utgangsverdi for opsjonen:	*10 000*
÷	*Inngangsverdien (97 000 – 80 000):*	*17 000*
=	*Tap:*	*- 7 000*

For B beregnes gevinst/tap ved salget av det underliggende objektet slik:
kr 97 000 (markedsverdien) – kr 50 000 (inngangsverdien) = kr 47 000.

5.3.4 Innløsning av salgsopsjon, utsteder

Innløser innehaveren opsjonen ved å selge det underliggende objektet, beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved å ta utgangspunkt i opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien), og trekke fra differansen mellom innløsningsprisen og objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (eventuelt det beløpet utstederen betaler innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse).

Om utsteders inngangsverdi for objekt ervervet ved innløsning av opsjonen, se nedenfor.

Eksempel på innløsning av salgsopsjon

A (innehaveren) inngår en salgsopsjon med B (utsteder) om at A i et bestemt tidsrom har rett til å selge 1000 av sine aksjer i selskap X til B for kr 110 000 (innløsningsprisen). For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie (B's utgangsverdi) fra A på kr 10 000. Før salgsopsjonens bortfallsdato er markedsverdien på aksjene i selskapet X sunket til kr 92 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B, vil B få et fradragsberettiget tap på kr 8 000. Tapet for B beregnes slik:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

	Utgangsverdi for opsjonen:	*10 000*
÷	*Inngangsverdi for opsjonen (110 000 – 92 000):*	*18 000*
=	*Tap:*	*- 8 000*

For utstederen B som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien på aksjene til markedsverdien, dvs. kr 92 000.

5.3.5 Stengningshandel

Ved stengningshandel utgjør utstederens gevinst/tap differansen mellom det beløpet han har mottatt for å utstede opsjonen (utgangsverdien) og det beløpet han har betalt for å kjøpe opsjonen med motsatt posisjon (inngangsverdien).

5.3.6 Bortfall av opsjonen

For opsjon som på bortfallsdagen (forfall) har null i verdi eller en negativ verdi for innehaveren, utgjør utstederens gevinst opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien).

Faller opsjonen bort ved at innehaveren frafaller sin rett mot vederlag, settes utstederens gevinst/tap til differansen mellom det beløpet han har mottatt for å utstede opsjonen (opsjonspremien) og det beløpet han har betalt for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen.

6 Tidfesting av gevinst/tap

6.1 Opsjonen

6.1.1 Innehaver

Gevinst på finansiell opsjon skattlegges og tap fradras i det året eiendomsretten til opsjonen opphører, enten realisasjon skjer ved salg, innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om innehaveren ikke har mottatt pengene/det underliggende objektet. Det er ikke anledning til å foreta avsetning til dekning av forventet tap på opsjonen.

6.1.2 Utsteder

Gevinst på finansiell opsjon skattlegges og tap fradras i det året forpliktelsen i henhold til opsjonen opphører, enten realisasjonen skjer ved innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om utstederen ikke har mottatt opsjonspremien. Det er ikke anledning til å foreta avsetning til dekning av forventet tap på opsjonen.

6.2 Det underliggende objektet

Om tidfesting av gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

6.3 Kostnadsfradrag

Transaksjonskostnader kan føres til fradrag i alminnelig inntekt det året opsjonen selges, innløses eller faller bort, jf. sktl. § 9-10 femte ledd, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

7 Diverse spørsmål

7.1 Markedsverdi

7.1.1 Kursnotert underliggende objekt

For finansiell opsjon med børsnotert eller på annen måte kursnotert underliggende objekt settes markedsverdien av opsjonens underliggende objekt til sist noterte omsetningskurs på innløsningsdagen, eventuelt siste tidligere noterte omsetningskurs dersom det ikke er notert omsetningskurs denne dagen, jf. FSFIN § 9-10-2.

Er gjenstående kjøperkurs for det underliggende objektet høyere enn sist noterte omsetningskurs, eller er gjenstående selgerkurs for det underliggende objektet lavere enn sist noterte omsetningskurs, skal denne kursen benyttes. Dette gjelder uavhengig av om sist noterte omsetningskurs skriver seg fra innløsningsdagen eller tidligere.

Antatt salgsverdi kan legges til grunn i tilfeller hvor det er sannsynlig at notert kurs ikke gir et pålitelig uttrykk for markedsverdien av det underliggende objektet, f.eks. pga. liten omsetning.

Reglene for fastsetting av markedsverdi gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

7.1.2 Ikke-kursnotert underliggende objekt

Markedsverdien av underliggende objekt som ikke er børsnotert eller på annen måte kursnotert, settes til antatt salgsverdi på innløsningsdagen, jf. FSFIN § 9-10-3. Kan salgsverdien ikke konstateres, må den settes skjønnsmessig. Dette gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

7.2 Inngangsverdi på det underliggende objektet

7.2.1 Inngangsverdi på det underliggende objektet når opsjonsgevinst/-tap etter sin art skal skattlegges/fradras separat

Erververens inngangsverdi for det underliggende objektet, vil være den markedsverdien av det underliggende objektet som er lagt til grunn ved fastsetting av gevinst/tap på opsjonen. Kjøpesummen for det underliggende objektet vil ikke ha betydning i denne sammenhengen. Inngangsverdien for det underliggende objektet må fastsettes på samme måte om erververen er omfattet av fritaksmetoden, og derfor ikke har skatteplikt/fradragsrett for eventuell gevinst eller tap på opsjonen.

7.2.2 Inngangsverdi for opsjon brukt i utlandet

Inngangsverdien for det underliggende objektet settes til markedsverdien også ved bruk av opsjon i utlandet. Dette gjelder uavhengig av om opsjonsgevinsten er beskattet eller ikke, jf. FIN 18. oktober 2000 i Utv. 2001/193.

7.3 Tidspunkt for erverv av det underliggende objektet

Brukes opsjonen til kjøp/salg av det underliggende objektet, anses dette ervervet på innløsningstidspunktet, og ikke på det tidspunktet da partene inngikk opsjonsavtalen.

Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner

– *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav a, § 4-3 bokstav a, § 5-1 annet ledd, § 5-30 annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4.*

1 Generelt

I dette emnet behandles ikke-finansielle opsjoner, dvs. opsjoner som faller utenfor definisjonen av "finansielle opsjoner" i skatteloven § 9-10. Skattelovens definisjon av "finansielle opsjoner" samsvarer imidlertid ikke helt med den betydningen begrepet er gitt i finansmarkedet. Denne ulikheten omtales nærmere i emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 2.1 og pkt. 2.2.2.

Finansielle opsjoner, dvs. opsjoner som omfattes av oppregningen i sktl. § 9-10, behandles i emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner». Omtalen av ikke-finansielle opsjoner i dette emnet, bygger på den avgrensningen som utledes av sktl. § 9-10.

Om hva en opsjon er, og hva de øvrige begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper».

Begrepet «ikke-finansielle opsjoner» omfatter både opsjoner som er egne formuesobjekter og opsjoner som ikke er egne formuesobjekter. Hvorvidt en ikke-finansiell opsjon er eget formuesobjekt eller ikke, kan få betydning for skatteplikt/fradragsrett, for tidfesting og for formuesbeskatning.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

I dette emnet behandles ikke tegningsrett til aksjer. Om slike tegningsretter, se emnet «Aksjer – realisasjon».

2 Opsjoner som er egne formuesobjekter

Ikke-finansielle opsjoner anses som egne formuesobjekter når opsjonene er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnytting uavhengig av det underliggende objektet, f.eks. når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller forutsatt at det underliggende objektet ikke skal leveres.

Eksempel på opsjoner som er egne formuesobjekter, er opsjoner hvor det underliggende objektet er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft.

Opsjoner som er egne formuesobjekter skal normalt beskattes separat, dvs. som egne skatteobjekter uavhengig av sitt underliggende objekt, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.44. Gevinst ved realisasjon er skattepliktig etter sktl. 5-1, og tap er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 første ledd.

3 Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter

Eksempler på ikke-finansielle opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, er opsjoner hvor det underliggende objektet er fast eiendom eller individuelt bestemte løsøregjenstander og opsjonen ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objektet.

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter skal beskattes integrert med sitt underliggende objekt, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.44. Det vil si at opsjonen ikke beskattes som sådan, men at urealisert gevinst/tap på opsjonen videreføres til det underliggende objektet og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting.

4 Formue

Opsjoner som er egne formuesobjekter, regnes som skattepliktig formue.

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, regnes ikke som skattepliktig formue.

5 Inntekt/fradrag for innehaver

5.1 Opsjonens inngangsverdi

Opsjonens inngangsverdi er for

- den opprinnelige innehaveren: opsjonspremien
- senere kjøper av opsjonen: kjøpesummen
- opsjon mottatt som arv etter dødsfall som har skjedd etter utgangen av 2013 eller gave ytet etter utgangen av 2013: opsjonspremien hos arvelater/giver
- for arv etter dødsfall som skjedde i 2013 eller tidligere, og gave ytet i 2013 eller tidligere, omsetningsverdien på dødsfalls-/gavetidspunktet, likevel ikke høyere enn grunnlaget for eventuell arveavgift

Nærmere om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

5.2 Erverv av opsjon

Inngangsverdi for en opsjon kan ikke fradragsføres ved ervervet av opsjonen, men må aktiveres. Om behandling av inngangsverdien hos innehaveren når opsjonen innløses, selges eller faller bort, se nedenfor.

5.3 Salg av opsjon

Gevinst ved salg av opsjonsretten er skattepliktig inntekt, og tap ved salg er fradragsberettiget. Gevinst/tap for innehaveren settes til differansen mellom salgssummen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

5.4 Innløsning av opsjon

5.4.1 Kjøp/salg av det underliggende objektet

Den fordelen som innehaveren får ved å innløse en ikke-finansiell opsjon ved kjøp/salg av det underliggende objektet skal ikke skattlegges særskilt, men inngår i en eventuell gevinst/tapsberegning ved realisasjon av det underliggende objektet (integrert beskatning).

Når en kjøpsopsjon brukes til kjøp av det underliggende objektet, skal inngangsverdien for opsjonen inngå i innehaverens kostpris for det underliggende objektet som erverves.

Brukes en salgsopsjon til å selge det underliggende objektet, skal det salgsvederlaget som innehaveren mottar for objektet reduseres med inngangsverdien for opsjonen.

5.4.2 Differanseavregning ved innløsning av ikke-finansiell opsjon som regnes som eget formuesobjekt

Hvis en ikke-finansiell opsjon (som regnes som eget formuesobjekt) innløses ved differanseavregning, er gevinst skattepliktig inntekt. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

Gevinst/tap settes til forskjellen mellom det beløpet som utstederen betaler til innehaveren i forbindelse med differanseavregningen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

5.5 Bortfall

5.5.1 Ikke-finansiell opsjon som regnes som eget formuesobjekt

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen nytter sin rett etter en ikke-finansiell opsjon (som regnes som eget formuesobjekt), har fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi. Innenfor virksomhet følger dette av sktl. § 6-2 første ledd. Utenfor virksomhet følger dette av sktl. § 6-2 første ledd, jf. sktl. § 9-4.

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Ved konkurs hos utstederen vil opsjonen falle bort hvis boet ikke trer inn i forpliktelsen, jf. dekningsloven § 7-3. En opsjon vil også falle bort hvis utsteder dør uten at noen overtar forpliktelsen. Selv om en opsjon faller bort ved utsteders konkurs eller dødsfall, kan verdien av opsjonen på konkurs-/dødsfallstidspunktet helt eller delvis være sikret ved at det foreligger pant eller annen sikkerhet. Om betydningen av oppgjørssentralers (clearingsentralers) rolle i slike tilfeller, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.34.

En opsjon kan før løpetiden er ute også falle bort hvis underliggende objekt blir verdiløst eller når det er avtalt at bestemte begivenheter skal ha slik virkning. Blir det underliggende objektet verdiløst, vil en kjøpsopsjon bli verdiløs med den følge at den må anses bortfalt. En salgsopsjon vil derimot være verd innløsningskursen.

5.5.2 Ikke-finansiell opsjon som ikke regnes som eget formuesobjekt

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen nytter sin rett etter en ikke-finansiell opsjon (som ikke regnes som eget formuesobjekt), har fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi når opsjonen er eid som ledd i innehaverens virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd.

Utenfor virksomhet kan tap være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd, for eksempel hvis opsjonen er inngått for å skaffe seg tilgang til et formuesobjekt som kunne gitt skattepliktig avkastning og/eller gevinst, eller for å sikre seg en skattepliktig gevinst hvis det gjelder en salgsopsjon.

5.6 Frikjøp av opsjonen

Vederlag som innehaver mottar fra utsteder for at denne skal bli fri for opsjonsforpliktelsen, behandles på samme måte som salgsvederlag for opsjonen, se ovenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Inntekt/fradrag for utsteder

6.1 Skatteplikt for opsjonspremien

Opsjonspremien er skattepliktig inntekt for utstederen uavhengig av arten av det underliggende objektet.

Tidspunktet for skattlegging av opsjonspremien følger de vanlige reglene, se emnene om tidfesting.

6.2 Bortfall

Det skjer ingen ytterligere skattlegging hos utstederen ved bortfall av opsjonen.

6.3 Innløsning av opsjon

Brukes opsjonen av innehaveren, skal utstederens eventuelle
- gevinst/tap ved salget (kjøpsopsjon), eller
- inngangsverdi ved kjøpet (salgsopsjon)

av det underliggende objektet fastsettes uten at en tar hensyn til den opsjonspremien som utstederen har mottatt. Om beskatning av opsjonspremien, se pkt. 6.1.

7 Utland

Om skatteplikt etter sktl. § 10-70 for latent opsjonsgevinst ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

8 Tidfesting av gevinst/tap

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold

- *Sktl. § 5-10, § 5-14 tredje ledd, § 9-10 og § 19-2 femte ledd.*
- *FSFIN § 5-14 B.*

1 Generelt

I dette emnet behandles rett og eventuell plikt i arbeidsforhold til å erverve eller selge et formuesobjekt. Emnet inneholder en del som omhandler den generelle hovedregelen, se pkt. 2, og en del som omhandler særreglene i sktl. § 5-14 (blant annet visse opsjoner i arbeidsforhold), se pkt. 3.

Reglene omfatter bl.a.
- rett, men ikke plikt til å erverve eller selge et formuesobjekt, herunder opsjoner og konvertible obligasjoner
- tegningsrett til aksjer
- kontrakt (rett og plikt) om kjøp eller salg, og
- tilsagn om vederlagsfri overføring.

Om definisjon av opsjon og om hva begrepene nedenfor betyr, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper».

Om særskilt skatteberegning for opsjoner mv. i arbeidsforhold, som går ut på å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se pkt. 4.

2 Hovedregel

2.1 Formue

2.1.1 Generelt

Det er ikke særregler for formuesbeskatning av opsjoner, tegningsrett eller kontrakter i arbeidsforhold.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om de vanlige reglene for formuesbeskatning av opsjoner, se emnene «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner» og «Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner». Verdien settes til omsetningsverdien.

Om formuesbeskatning av tegningsretter mv. og kjøpekontrakter (kjøper og selger), se emnet «Formue», pkt. 9.24.

2.1.2 Særlig om betingede opsjoner

Er det knyttet ytterligere betingelser til opsjonene enn de som følger av selve opsjonsbegrepet, foreligger det en betinget opsjon. Slike opsjoner anses ikke som formue for innehaveren så lenge bruken av opsjonen er avhengig av ytterligere betingelser, se sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og FIN 26. juli 1994 i Utv. 1994/931. Slike ytterligere betingelser kan f.eks. være at innehaveren av opsjonen fortsatt er ansatt på en bestemt dato. Først når denne datoen er passert vil den være skattepliktig som formue.

2.2 Inntekt

2.2.1 Skatteplikt

Fordel vunnet i arbeidsforhold ved opsjon og tegningsrett eller ved inngåelse av kontrakt er skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-10 og § 12-2 bokstav a. Dette gjelder både finansielle opsjoner og ikke-finansielle opsjoner, og uansett hva som er det underliggende objektet.

2.2.2 Tidspunkt for verdsetting og skattlegging

I utgangspunktet skal fordelen ved opsjon, tegningsrett og kontrakt i arbeidsforhold verdsettes når den erverves. Fordelen skattlegges som lønnsinntekt etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet» og FIN 30. april 2001 i Utv. 2001/1636. Det gjelder imidlertid særregler hvis det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se pkt. 3. Dette betyr at beskatning på tildelingstidspunktet bare er aktuelt hvis det underliggende objektet er annet enn aksjer eller egenkapitalbevis.

Etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3 er det et vilkår for å kunne foreta beskatning at skattyteren har mottatt penger eller pengers verdi. Dette er tilfellet hvis opsjonen, tegningsretten eller kontrakten er omsettelig. Omsettelige opsjoner som mottas i arbeidsforhold og som ikke faller inn under særreglene nevnt i pkt. 3, skal således skattlegges når vedkommende får rådighet over opsjonen, eller på et tidligere tidspunkt hvor skattyter kunne fått rådigheten, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet», pkt. 3.

Hvis opsjonen, tegningsretten eller kontrakten ikke kan omsettes, for eksempel som følge av et disposisjonsforbud, er det ikke grunnlag for å tidfeste fordelen før det oppstår adgang til innløse opsjonen, tegningsretten eller kontrakten. Det samme gjelder hvis utnyttelsen av opsjonen, tegningsretten eller kontrakten er gjort betinget, for eksempel av at den ansatte fortsatt er ansatt på et bestemt fremtidig tidspunkt. Det seneste tidspunktet for verdsetting og skattlegging av fordelen er når opsjonen faktisk innløses. I så fall vil det ikke foreligge noen fordel ved selve opsjonen. En eventuell fordel vil i stedet bestå i at en får ervervet det underliggende objektet til underpris. Sml. for øvrig FIN 26. juli 1994 i Utv. 1994/931. Faller opsjonen bort før tidspunktet for verdsetting og skattlegging, vil det i utgangspunktet ikke foreligge en fordel til beskatning. Om særregler for tidspunktet for verdsetting og beskatning av visse opsjoner i arbeidsforhold, se nedenfor.

Er fordelen ved en opsjon mv. skattlagt før innløsningstidspunktet, skal i utgangspunktet gevinst ved realisasjon eller innløsning av denne behandles som alminnelig inntekt etter de vanlige reglene i sktl. § 9-10 og ikke som lønn/pensjon.

3 Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold

3.1 Generelt

Særreglene i sktl. § 5-14 om aksjer og opsjoner mv. i arbeidsforhold gir egne regler om

– tidspunktet for verdsetting og skattlegging av fordelen

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– hva slags inntekt fordelen skal anses som, og
– hva slags inntekt tap kan fradras i.

Opsjoner mv. som omfattes av særreglene i sktl. § 5-14, skattlegges ikke i ervervsåret. Dette gjelder uavhengig av om opsjonen mv. er børsnotert eller ikke.

3.2 Hva som omfattes av særreglene

3.2.1 Hovedregel

Særreglene i sktl. § 5-14 gjelder bare i arbeidsforhold og omfatter som hovedregel all slags rett til å erverve eller selge de nedenfor nevnte objektene.

Den typen rett til erverv eller salg som omfattes er bl.a.

– rett til å erverve eller selge visse underliggende objekter, se nedenfor, uavhengig av om innehaveren har en plikt, se FIN 22. desember 1997 i Utv. 1998/114, pkt. 5
– tegningsrett, og
– tilsagn om vederlagsfri overføring.

Særreglene gjelder slik rett i arbeidsforhold til erverv eller salg av følgende objekter:

– aksjer
– egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i norske sparebanker, norske gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsinstitusjoner, og
– en rett som igjen gir rett til å erverve aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), enten direkte eller gjennom flere omganger. Dette gjelder f.eks. hvor retten er en opsjon, men hvor det underliggende objektet er en annen opsjon eller en tegningsrett. Se FIN 30. september 1997 i Utv. 1997/1297.

Rett til erverv eller salg av ovennevnte objekter omfattes av særregelen også når retten er knyttet til at rettighetshaveren yter lån eller forskudd til utstederen. Det samme gjelder når retten er knyttet til et verdipapir, f.eks. en konvertibel obligasjon, jf. sktl. § 5-14 tredje ledd bokstav a tredje punktum.

Særreglene gjelder imidlertid ikke dersom retten til erverv eller salg gjelder andre objekter enn aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) eller rett til å kjøpe eller selge slike. Reglene gjelder for eksempel ikke tildeling av andeler til ansatte i et verdipapirfond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460. Således vil særreglene ikke gjelde for opsjoner på f.eks. rett til å motta kontant utbetaling tilsvarende eventuell verdistigning på aksjer uten å ha rett til å erverve aksjen. Det samme gjelder opsjon på f.eks. kjøp av bolig.

Særreglene gjelder heller ikke for bonusavtaler om utbetaling av kontanter, selv om bonusen er basert på kursen på aksjer.

Særreglene gjelder uavhengig av om aksjen mv. er utstedt allerede ved opsjonstildelingen eller om den utstedes ved senere emisjon. Særreglene gjelder selv om den retten som erverves er en opsjon som er børsnotert, og selv om den opsjonspremien den berettigede betaler til utstederen er markedsverdien for opsjonen. Reglene gjelder også om det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i andre selskaper enn det selskapet den berettigede er ansatt i.

3.2.2 Unntak, dødsfall

Selger eller innløser gjenlevende ektefelle/arving/dødsbo/nærstående den avdødes rett til å selge eller erverve aksjene mv., skattlegges gevinsten/fradras tapet etter de vanlige reglene, dvs. som alminnelig inntekt.

3.2.3 Overgangsregler, opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001

Om overgangsregler for opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001, se Lignings-ABC 2007/08 eller tidligere utgaver.

3.3 Hva menes med arbeidsforhold

3.3.1 Generelt

En rett til å erverve eller selge regnes å være i arbeidsforhold også hvor det ikke foreligger noe egentlig ansettelsesforhold. Reglene gjelder imidlertid ikke hvis

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

arbeidsoppdraget inngår i rettighetshaverens virksomhet. Om skillet mellom arbeidsoppdrag i og utenfor virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Verv som medlem av styre, representantskap mv. anses også å være i arbeidsforhold, uavhengig av om vervet er utøvd som ledd i egen virksomhet.

Særregelen gjelder for erverv av slike opsjoner mv. selv om arbeidsforholdet har opphørt, forutsatt at retten mv. må anses ervervet på grunnlag av det tidligere arbeidsforholdet. Reglene vil således også gjelde for pensjonister som har ervervet opsjon på grunn av det tidligere arbeidsforholdet. Anses retten ervervet i arbeidsforhold, vil den anses å være i arbeidsforhold også når den realiseres, brukes eller faller bort etter at arbeidsforholdet er opphørt.

Rettigheten vil være i arbeidsforhold og omfattes av særregelen, også når et annet selskap i samme konsern er den som er forpliktet.

Hvorvidt disse reglene gjelder for slik avtale mellom utsteder og den ansattes ektefelle, samboer, barn mv., må vurderes konkret. Det avgjørende vil være om det er arbeidsforholdet som er årsaken til avtalen. Momenter som kan trekke i retning av å se arbeidsforholdet som årsak til avtalen er f.eks. at retten ikke er omsettelig på innehaverens hånd og/eller det ikke er betalt noe eller bare et beskjedent vederlag.

3.3.2 Kombinasjon av ansatt og aksjonær mv.

Dersom en som er ansatt får slik rett i en annen egenskap, f.eks. tegningsrett på grunnlag av aksjer han allerede eier, må det i utgangspunktet likevel anses å være i arbeidsforhold. Unntak kan tenkes der det er klart at det er aksjonærforholdet mv., og ikke arbeidsforholdet, som har vært avgjørende for tildelingen, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100.

3.4 Behandling i det året retten realiseres, brukes (innløses) eller faller bort

3.4.1 Generelt

Fordel ved erverv i arbeidsforhold av rett til å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), skal verken verdsettes eller skattlegges i ervervsåret. Dette gjelder også for børsnoterte opsjoner.

Verdsetting og skattlegging av rett i arbeidsforhold til å erverve eller selge aksje eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) skal foretas ved

- bruk av retten til kjøp eller salg av det underliggende objekt, herunder innløsning av opsjon
- betaling fra forpliktede for å bli fri forpliktelsen
- realisasjon av retten, eller
- bortfall av retten ved ikke-bruk.

3.4.2 Endring av underliggende objekt som følge av fisjon/fusjon eller endring i konsernstruktur

Endring av underliggende objekt som følge av fusjon/fisjon eller endring i konsernstrukturen medfører i utgangspunktet ikke at opsjonen anses innløst. Se FIN 10. februar 2000 i Utv. 2000/555, FIN 9. mars 2000 i Utv. 2000/556 og BFU 15/2012. (Sistnevnte uttalelse gjaldt etablering av konsernstruktur ved aksjebytte hvor samtlige aksjer i et selskap hjemmehørende i EU ble kjøpt opp av et selskap hjemmehørende utenfor EU.)

3.4.3 Skattyteren bruker retten til kjøp/salg

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den ansatte bruker sin rett til kjøp eller salg av det underliggende objektet, herunder innløsning av opsjon.

Om hva fordelen skal skattlegges som og hva eventuelt tap kan fradras i, se nedenfor.

Ved beregningen av fordelen ved bruk av slik rett i arbeidsforhold til å kjøpe eller selge det underliggende objektet, tas det utgangspunkt i gevinst eller tap beregnet etter reglene for finansielle opsjoner, se emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner». Opsjonsfordelen beregnes med utgangspunkt i verdien av aksjene på det tidspunktet de erverves, se FIN 30. april 2001 i Utv. 2001/1636. Er det foretatt

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skattlegging på ervervstidspunktet etter de tidligere reglene (1996-2001), må det gis fradrag for det skattlagte inntektsbeløpet.

Benyttes opsjon til erverv av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet, skal verdien av aksjene mv. på visse vilkår reduseres med 20 %, maksimalt kr 1 500 per inntektsår. Om vilkårene, se sktl. § 5-14 første og annet ledd og emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris». Verdien på det underliggende objektet etter eventuell reduksjon kan likevel ikke settes lavere enn innløsningsprisen.

3.4.4 Den forpliktede betaler til den berettigede for å bli fri forpliktelsen

I noen tilfeller betaler den forpliktede vederlag til den ansatte/berettigede for å bli fri forpliktelsen. Fordel/tap som oppstår ved slikt oppgjør er skattepliktig /fradragsberettiget hos den ansatte.

Ved betaling fra arbeidsgiver for å bli fri forpliktelsen, beregnes fordel, gevinst eller tap på samme måte som ved salg av retten til andre, se nedenfor.

3.4.5 Skattyteren selger retten

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den ansatte selger sin rett til andre, se likevel nedenfor om unntak ved salg til nærstående, se pkt. 3.4.11. Fordelen settes til salgssummen fradratt inngangsverdien. Rettighetshaverens inngangsverdi for slik rett settes til det vedkommende har betalt for retten (opsjonpremien), tillagt det beløpet skattyteren eventuelt er skattlagt for på ervervstidspunktet. Slik skattlegging vil være aktuell for slik rett ervervet i inntektsårene 1996-2001.

Om hva fordelen skal skattlegges som og hva eventuelt tap kan fradras i, se nedenfor.

3.4.6 Skattyteren overfører retten vederlagsfritt til andre

Overfører skattyteren slik rett vederlagsfritt til andre, utløses det ingen beskatning på grunnlag av disse reglene. Om eventuell senere skattlegging hos den ansatte når overføringen skjer til nærstående, se pkt. 3.4.11.

3.4.7 Retten faller bort

Ved bortfall av slik rett, skal skattyteren ha fradrag for eventuelt tap.

Ved bortfall av kjøps- eller salgsopsjon i arbeidsforhold, skal tapet settes til inngangsverdien. Ved fastsetting av inngangsverdien tas utgangspunkt i eventuelt vederlag ved erverv av retten (opsjonspremie). Inngangsverdien tillegges eventuell fordel som er skattlagt i ervervsåret etter tidligere regler.

Om fradragsretten for tapet, og hvilken inntekt tapet kan fradras i, se pkt. 3.4.9.

3.4.8 Skattemessig behandling av gevinst ved bruk, videresalg mv.

Fordel/gevinst ved bruk (innløsning), arbeidsgivers betaling for å bli fri forpliktelsen eller videresalg av slik rett, skattlegges som lønnsinntekt, dvs. både som alminnelig inntekt og som personinntekt. Også gevinst som skyldes verdistigning på aksjene i tidsrommet fra retten ble ervervet og til innløsningen mv., vil i slike tilfeller bli lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidsforholdet har opphørt, såfremt retten ble ervervet mens arbeidsforholdet bestod.

3.4.9 Skattemessig behandling av tap ved bortfall av slik rett

Tap ved realisasjon av slik rett kommer i alle tilfeller bare til fradrag i alminnelig inntekt. Slikt tap kommer aldri til fradrag i personinntekt. Tapsfradrag inngår ikke i minstefradraget.

3.4.10 Skatteplikt ved flytting til utlandet

Reglene om skatteplikt for latent gevinst ved utflytting, jf. sktl. § 10-70, gjelder også for opsjoner i arbeidsforhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.5.3 og emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

3.4.11 Unntak for overdragelse til nærstående

Fordelsbeskatning eller tapsfradrag utløses ikke ved salg/overføring av slik rett i arbeidsforhold fra rettighetshaveren til nærstående. Som nærstående anses ektefelle eller personer som den ansatte eller hans ektefelle er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje samt i første og andre sidelinje, f.eks. til bror, søster, onkler og tanter eller deres barn, eller noen som er gift med dem. Et selskap eller annen juridisk person kan også regnes som nærstående.

I slike tilfeller skal en eventuell fordel/gevinst skattlegges hos den ansatte først når den nærstående selger retten til personer utenfor kretsen ovenfor eller bruker den til kjøp/salg av det underliggende objektet. Utgangsverdien vil være det vederlaget den nærstående mottar. Skattlegging foretas hos den ansatte på samme måte som om det var den ansatte som hadde solgt/brukt/innløst retten på det tidspunktet den nærstående gjør det. Tilsvarende gjelder for tap. Dette gjelder også om retten privatrettslig må anses reelt overdratt til nærstående som står for realisasjonen/bruken.

Se likevel pkt. 3.2.2, om når nærstående selger/bruker slik rett etter den ansattes død.

4 Særskilt skatteberegning

4.1 Generelt

Skatt på den inntektsfordelen som er fastsatt og tidfestet i det året retten innløses eller selges, skal som hovedregel beregnes på vanlig måte sammen med skattyterens øvrige inntekter vedkommende år.

For opsjoner mv. som omfattes av særreglene om opsjoner i arbeidsforhold, kan skattyter kreve at skatten settes til det beløpet skatten ville ha utgjort dersom skatteberegning foretas som om fordelen var blitt tidfestet med like store beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd. Om hvilke retter dette gjelder, se pkt. 3.2. Denne alternative beregningsmåten for skatten innebærer ikke en omgjøring av tidfesting av inntekten. Det skal således ikke foretas noen endring i tidligere års ligning. Dette alternativet er beskrevet nedenfor og er kalt fordelingsalternativet.

Det er bare fordelen ved rett til å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) som skal fordeles. Gevinst ved eventuelt salg av aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) på grunnlag av en slik salgsopsjon, kan ikke fordeles.

Fordelingsalternativet innebærer ny beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt (toppskatt og trygdeavgift). Fordelingen gis ingen virkning for pensjonspoeng.

Fordelingsalternativet skal bare brukes dersom skatten ved denne beregningen blir lavere enn ved ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret.

Fordelingsalternativet medfører ikke at det skal foretas nytt skatteoppgjør for tidligere år. Det er skatten som relaterer seg til det året retten er innløst eller solgt som kan bli nedsatt ved fordelingsalternativet. Det skal beregnes en skatt som tilsvarer den skatten som ville ha blitt ilagt om fordelen hadde blitt tidfestet i de ovennevnte årene.

Dette har følgende konsekvenser:

– Skatten etter fordelingsalternativet tilfaller i sin helhet skattyterens skattekommune for det året retten innløses eller selges.
– Ved skatteberegningen må det beregnes en ny inntekt for hvert av de årene fordelen skal fordeles på, herunder eventuelt ny beregning av minstefradrag, fastsetting av klasse mv.

Fordelingsalternativet kan ikke brukes dersom det foreligger tap på retten til å erverve eller selge aksjer mv. Alternativet er derfor ikke aktuelt dersom retten til å erverve eller selge aksjer mv. faller bort.

4.2 Hvem kan kreve fordeling

Alle som er skattepliktige i innløsnings- eller salgsåret for fordel som omfattes av fordelingsalternativet, se ovenfor, kan kreve skatten beregnet etter fordelingsalternativet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fordelingsalternativet kan også brukes av personer som er skattepliktig for latent gevinst ved utflytting etter sktl. § 10-70, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.5.3 og emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

4.3 Fordelingen av fordelen som grunnlag for den særskilte skatteberegningen

4.3.1 Tidsrom

Fastsatt fordel i det året retten innløses eller selges, fordeles ved den særskilte skatteberegningen med like store beløp på hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret for retten, og til og med det året fordelen tidfestes.

Eksempel

Erverves en opsjon den 15. desember år 1 og den innløses 5. januar i år 4, skal fordelen ved skatteberegningen fordeles med like store beløp på årene 1, 2, 3 og 4.

Fordeling og skattlegging skal foretas selv om erverv av retten ligger mer enn ti år tilbake i forhold til det året retten innløses eller selges.

Har skattyteren flere avtaler om rett til å erverve aksjer i samme selskap, må han sannsynliggjøre hvilken rettighet/avtale som er innløst/solgt. De eldste avtalene anses i utgangspunktet brukt først. En senere avtale kan imidlertid anses brukt først, hvis skattyter kan vise til ytre konstaterbare omstendigheter som tyder på dette, for eksempel at innløsningsprisen var lavere på den siste avtalen og det er denne lavere prisen som er benyttet ved innløsningen.

Har skattyteren etter inngåelsen av avtalen fått rett til å erverve flere aksjer enn i den opprinnelige avtalen, anses ny avtale for inngått. Retten til å erverve det økte antallet aksjer, anses ervervet på tidspunktet for inngåelse av den nye avtalen.

For avtale hvor vesentlige vilkår for innløsningen endres, må det gjøres en konkret vurdering i hver enkelt sak der man vurderer om de nye betingelsene skal anses som del av den opprinnelige avtalen eller om endringen må anses som en ny avtale der ervervsåret anses å være endringsåret.

Fordelen skal også fordeles på år hvor skattyteren ikke har vært skattepliktig som bosatt i Norge.

4.3.2 Inntekten i fordelingsperioden, generelt

Størrelsen av den skattepliktige fordelen som skal fordeles, følger reglene i innløsnings- eller salgsåret.

Har skattyteren underskudd fra tidligere til fremføring, eller underskudd i ett av årene i fordelingsperioden, må underskuddet avregnes på nytt som om fordelen hadde vært tidfestet i de enkelte årene.

Hadde skattyteren også en ikke-liberal beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra samme aksjeselskap i den aktuelle perioden (2005 eller tidligere) og opsjonsfordelen hadde ført til at denne personinntekten skulle begrenses (ytterligere), så må slik begrensning gjennomføres.

4.3.3 Inntekten i fordelingsperioden, utland

Var skattyteren ikke skattepliktig for noen inntekt til Norge for ett eller flere år i det tidsrommet som faller innenfor fordelingsperioden, settes inntekten før fordelingsinntekt for slike år til 0.

Ved inntektsfastsettingen i slike tilfeller gis fullt minstefradrag dersom skattyteren i det aktuelle året var bosatt i Norge etter norsk internrett. Har skattyter vært skattepliktig som bosatt deler av året, avkortes minstefradraget forholdsmessig, jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd. Skattyter som ikke har vært skattepliktig som bosatt i Norge og heller ikke vært skattepliktig for arbeidsinntekt under midlertidig opphold i Norge i vedkommende år, har ikke krav på minstefradrag.

4.3.4 Skatteberegning i fordelingsperioden, generelt

Fordelen som etter fordelingen og eventuelle korrigeringer faller på de enkelte årene i fordelingsperioden, legges ved den alternative skatteberegningen på toppen av vedkommende års alminnelige inntekt og personinntekt. For innløsnings- eller salgsåret tar man ikke med den samlede fordelen, men bare den forholdsmessige delen av fordelen som faller på dette året. Skatten for de aktuelle årene beregnes etter vedkommende års skattesatser og vedkommende års personfradrag og fribeløp for toppskatt. Denne beregnede skatten sammenlignes med den skatten som faktisk faller på inntekten det året retten realiseres (ved sistnevnte størrelse har man ikke gjort noen fordeling).

Medfører fordelingsalternativet totalt sett lavere skattebelastning enn det som er tilfelle ved inntektsføring av hele fordelen i innløsnings- eller salgsåret, kan skattyter kreve å få nedsatt skatten til det beløpet som den alternative beregningen gir.

Ved skatteberegningen må det tas hensyn til eventuell skattebegrensning etter tidligere bestemmelse i sktl. § 17-10, se Lignings-ABC for 2008/2009 og tidligere utgaver under emnet «Skattebegrensning – åttiprosentregelen».

Er det først fastsatt en inntektsfordel (som blir skatteberegnet etter den for skattyteren gunstigste måte), og han så får fastsatt en ny inntektsfordel i et senere inntektsår (slik at det igjen må foretas en sammenligning av hva som er gunstigst), skal fordelingsalternativet anvendes på følgende måte: Den siste fordelen fordeles på de enkelte årene i fordelingsperioden og legges på toppen av alminnelig inntekt og personinntekt ved forrige sammenligning.

Eksempel

I år 1 erverves en opsjon på 100 aksjer (opsjon 1) og i år 2 erverves en ny opsjon på 50 aksjer (opsjon 2). Opsjon 1 innløses i år 4, og utløser en skattepliktig fordel på kr 100 000. I år 5 innløses opsjon 2, og utløser en skattepliktig fordel på kr 80 000. Øvrig inntekt utgjør hvert år kr 300 000. (Eksempelet illustrerer beregningsgrunnlagene for skatt av alminnelig inntekt. Fremgangsmåten er tilsvarende for personinntekt.)

Innløsning av opsjon 1:

Ved ligningen for år 4 sammenlignes skatt av fordelen på kr 100 000 i år 4 (regnet av den øverste del av inntekten) med samlet skatt av kr 25 000 på hvert av de fire årene (regnet av den øverste del av inntekten).

Innløsning av opsjon 2:

Ved ligningen for år 5 sammenlignes skatt av fordelen på kr 80 000 i år 5, med samlet skatt etter fordelingsalternativet:

År 2 til 4:

Skatt av inntekt inkl. opsjon 1 og 2, dvs. av kr 345 000 for hvert av årene.

Skatt av inntekt ekskl. opsjon 2, men inkl. opsjon 1, dvs. av kr 325 000.

Differansen utgjør skatt av opsjonsfordelen for årene 2 til 4.

År 5:

Skatt av inntekt inkl. opsjon 2, dvs. av kr 320 000.

Skatt av øvrig inntekt, dvs. av kr 300 000.

Differansen utgjør skatt av opsjonsfordelen for år 5.

Ved vurdering av hvilket alternativ som er gunstigst for skattyter ved den siste innløsningen, sammenlignes skatten av kr 80 000 i år 5 med samlet skatt etter fordelingsalternativet for årene 2 til 5.

4.3.5 Skatteberegning i fordelingsperioden, ektefeller

Hadde skattyteren ektefelle i løpet av fordelingsperioden, skal en velge den gunstigste løsning for felles eller særskilt ligning. Får skattyterens ektefelle høyere skatt, skal denne merskatten ved den særskilte skatteberegningen tilordnes den som innehar retten.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.3.6 Skatteberegning i fordelingsperioden, utland

For tidligere år i fordelingsperioden hvor skattyteren ikke var skattepliktig til Norge for lønn fra vedkommende arbeidsgiver, regnes likevel skatt på alminnelig inntekt og toppskatt av den fordelen som faller på inntekten for vedkommende år.

For skattytere som var skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk internrett, fastsettes klasse etter de vanlige reglene. For skattyter som var skattepliktig som bosatt i Norge bare en del av året, avkortes personfradrag og fribeløp i toppskatt forholdsmessig etter 12-deler. For skattytere som ikke var skattepliktig som bosatt i Norge vedkommende år, og heller ikke var skattepliktig for arbeidsinntekt under midlertidig opphold i Norge, skal skatten beregnes i klasse 0.

For år hvor skattyteren var skattemessig bosatt i Norge en del av året, fordeles inntekten på det tidsrommet skattyteren var bosatt i Norge og det tidsrommet han ikke var bosatt, i samme forhold som klassefastsettingen (12-deler), se emnet «Klassefastsetting».

4.4 Formelle krav

Skattyteren må fremsette krav om skatteberegning etter fordelingsalternativet. Kravet må fremsettes innen fristen for levering av selvangivelsen, jf. FSFIN § 5-14-12 annet ledd. Har skattyteren fått forlenget selvangivelsesfristen, er det den forlengede fristen som gjelder.

5 Forhold vedrørende det underliggende objektet til opsjoner mv. i arbeidsforhold

5.1 Rett til kjøp, rettighetshavers inngangsverdi for det underliggende objektet

Bruker rettighetshaver opsjonen til å kjøpe det underliggende objektet, er hans inngangsverdi for vedkommende underliggende objekt den markedsverdien som er lagt til grunn for skattleggingen av opsjonen på innløsningstidspunktet.

5.2 Rett til salg, gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet

Bruker rettighetshaver en salgsopsjon, må en i tillegg til skattlegging av gevinst/fradrag for tap på selve opsjonen som sådan hos rettighetshaveren, skattlegge gevinst/gi fradrag for tap ved realisasjonen av det underliggende objektet som rettighetshaveren selger ved innløsning av salgsopsjonen.

Gevinst/tap settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattleggingen av retten, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet. Gevinst på det underliggende objektet anses ikke som vunnet i arbeidsforhold.

6 Arbeidsgiver

Utstederen (arbeidsgiveren) plikter å innrapportere opplysninger om rettighetshavers fordel mv. ved slik rett i det året den tildeles/erverves. Er opsjonen ubetinget, skal det også opplyses om formuesverdien. Arbeidsgiver skal også innrapportere opplysninger om skattepliktige ytelser ved innløsning eller salg av opsjoner i arbeidsforhold, samt om tap ved innløsning/salg/bortfall av slike opsjoner.

Om arbeidsgiveravgift på fordelen, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.9.1.

Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards

– *Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4.*

1 Generelt

I dette emnet behandles bare futures og forwards som er egne formuesobjekter. Om hva en futurekontrakt og forwardkontrakt er og hva begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper».

En futurekontrakt vil alltid være et eget formuesobjekt.

En forwardkontrakt er eget formuesobjekt når den er opprettet for/ment til omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objektet, f.eks. når

– det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og ment til omsetning i effektive markeder, f.eks. statsobligasjoner
– det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, f.eks. en indeks, eller
– det er avtalt eller underforstått at det underliggende objektet ikke skal leveres.

2 Prinsipp for skattlegging

For futures og forwards som er egne formuesobjekter, skal det skje en separat beskatning. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på kontrakten som sådan, uavhengig av eventuell gevinst/tap på det underliggende objektet.

Forwardkontrakter som ikke er egne formuesobjekter, skattlegges og tidfestes sammen med og etter de reglene som gjelder for underliggende objekt.

3 Formue

Futures og forwards som er egne formuesobjekter, anses som skattepliktig formue.

En forwardkontrakt kan være børsnotert, i tillegg til at de underliggende objektene er det. En futurekontrakt er alltid børsnotert.

For både børsnoterte og ikke-børsnoterte futures/forwards fastsettes formuesverdien til antatt gevinst ved stengning av kontrakten ved årsskiftet. Det tilsvarende beløp som er ført som formue hos den ene kontraktsparten kan føres til fradrag som gjeld hos den andre kontraktsparten.

Forwardkontrakt som ikke er eget formuesobjekt, formuesbeskattes integrert (sammen) med det underliggende objektet.

4 Inntekt/fradrag

4.1 Gevinst/tap

Gevinst ved realisasjon av future/forward som er eget formuesobjekt, er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Eventuelt tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder enten futuren/forwarden er eid i eller utenfor virksomhet.

For selskaper som er omfattet av reglene i sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden), er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av et finansielt instrument som har

– aksje mv. som underliggende objekt, eller
– en indeks som underliggende objekt dersom indeksen dekker aksjer og andre eierandeler

når aksjen mv. eller eierandelen kvalifiserer til unntaket i sktl. § 2-38. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Se også Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.2.4.

4.2 Gevinst/tapsberegning ved realisasjon

4.2.1 Generelt

Gevinst og tap på futures og forwards som er realisert i inntektsåret, fremkommer som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien.

4.2.2 Inngangsverdi

Ved inngåelsen av futurekontrakter og forwardkontrakter vil det vanligvis ikke være betalt noe beløp til den annen part som skal aktiveres som inngangsverdi.

4.2.3 Utgangsverdi

Er en futurekontrakt/forwardkontakt realisert ved salg, vil salgsverdien utgjøre utgangsverdien. Er en futurekontrakt/forwardkontrakt avsluttet ved differanseavregning, vil differanseavregningsbeløpet utgjøre utgangsverdien.

Er en futurekontrakt/forwardkontrakt avsluttet ved stengningshandel, settes utgangsverdien til den prisen som er betalt for den motstående kontrakten.

For forwardkontrakt avsluttet ved levering av det underliggende objektet, vil terminkontraktens utgangsverdi for kjøperen være markedsverdien av det underliggende objektet minus terminprisen (avtalt pris for det underliggende objektet). For selgeren av det underliggende objektet vil utgangsverdien utgjøre terminprisen minus markedsprisen av det underliggende objekt.

Eksempel:

Skattyter har inngått en terminkontrakt om kjøp av 100 000 danske kroner for 112 000 norske kroner. Kursen på danske kroner på leveringstidspunktet har sunket til 109. Kjøperen må da betale kr 3 000 mer for 100 000 danske kroner enn den faktiske verdien i norske kroner ved utløpet av terminen. Utgangsverdien på kontrakten blir derved kr 109 000 minus kr 112 000, dvs. et tap på kr 3 000.

For selgeren er avtalt pris (terminprisen) kr 112 000, men det koster selgeren bare kr 109 000 å skaffe det avtalte beløpet ved utløpet av terminen. Selgeren har da hatt en gevinst på kr 3 000.

4.3 Tidfesting av gevinst/tap

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Om eventuell skattemessig sikring, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.47.

Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap

- *Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4.*
- *Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2 første ledd nr. 4 og femte ledd.*

1 Innledning

En swap er en bytteavtale. De vanligste swapavtalene er:

-renteswap,
-valutaswap, og
-rente- og valutaswap.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

En swapavtale går ut på at partene bytter rentebetingelser og/eller valutabeløp etter nærmere avtalte betingelser innenfor et avgrenset tidsrom. Som oftest er en bank/finansinstitusjon direkte motpart ved inngåelse av swapavtaler.

2 Renteswap

En renteswap er en avtale mellom to parter om å bytte rentebetingelser (og rentebetalinger), normalt fast rente mot flytende rente i samme valuta med referanse til en felles nominell hovedstol til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom. Normalt vil referansestørrelsene være en fast rente, mens motpartens ytelse beregnes på grunnlag av en flytende rente.

Den som har tatt opp et lån med flytende rente vil således kunne sikre seg mot renteendringer ved å inngå en renteswapavtale, uten at det er nødvendig å refinansiere lånet. Den som har inngått et lån med fast rente kan på den annen side ved hjelp av en renteswapavtale bli stilt økonomisk som om han hadde inngått en låneavtale med flytende rente. På tilsvarende måte kan en långiver ved å inngå en renteswapavtale bli stilt økonomisk som om rentebetingelsene ble endret fra fast til flytende rente eller omvendt. Den andre parten i låneforholdet vil ikke bli berørt av at den ene parten inngår en renteswapavtale.

En renteswapavtale kan også inngås uten at det foreligger noe underliggende låneforhold. Hensikten med renteswapavtalen vil da være å utnytte endringene i rentemarkedet for å oppnå gevinst.

Eksempel

Kunde A har et lån til Banken B på 10 mill. til flytende rente (p.t. 4 %) med løpetid 10 år. A ønsker å sikre seg mot renteøkninger for resten av låneperioden og inngår en renteswapavtale med Bank C på 10 år hvor han skal betale fast rente 4,5 % i 10 år og motta flytende rente (p.t. 4 %). Som følge av renteswapavtalen vil A være sikret mot en renteøkning på sitt lån. Øker den flytende renten på lånet hos bank B, vil den flytende renten som A mottar fra C i henhold til renteswapavtalen også øke.

I stedet for at partene foretar gjensidig utveksling av ytelser, kan partene foreta en nettoavregning.

Skattemessig inngangsverdi på renteswapavtalen vil normalt være 0 ved inngåelsen av avtalen. Gevinst/tap på en renteswap oppstår ved at rentene endrer seg.

3 Valutaswap

En valutaswap er en gjensidig bindende avtale mellom to parter om bytte av valuta for en fast periode. Normalt inngås en spotkontrakt (med 2 dagers levering) mot en forward/terminkontrakt med tilbakelevering på et senere tidspunkt. En aktør selger f.eks. norske kroner mot utenlandsk valuta til dagens valutakurs og inngår samtidig en kontrakt om å kjøpe kronebeløpet tilbake til en fastsatt kurs på et bestemt tidspunkt i fremtiden (f.eks. ett år fram i tid).

Eksempel på en valutaswap

A inngår avtale med B om salg av 1 mill. USD spot 1. mars til kurs 7,00. Han inngår samtidig en avtale om tilbakekjøp av tilsvarende beløp 1. september samme år til kurs 7,20. Kursforskjellen skyldes rentedifferansen mellom de ulike valutaene i kontraktsperioden. A har dermed sikret seg mot endringer i valutakursen i perioden mellom 1. mars og 1. september.

Om gevinst-/tapsberegning, se pkt. 6.2.

4 Rente- og valutaswap

En rente- og valutaswap er en byttehandel der partene bytter både rente- og valutabetingelser. To parter inngår en avtale om for en bestemt periode å bytte hovedstoler i ulike valutasorter og tilhørende rentebetingelser. Normalt byttes valuta (til en avtalt vekslingskurs på inngåelsestidspunktet) kun ved forfall av kontrakten, men en rente- og

valutaswapavtale kan inneholde flere forskjellige varianter av hovedstolbytte og bytte av rentebetingelser (også fast mot fast rente).

Eksempel på rente- og valutaswap med løpende rentebetaling
A tar opp et lån på USD 20 mill., tilsvarende NOK 140 mill. (Kurs USD 7,00) hos B den 2. januar til en flytende rente som utgjør 5 % ved inngåelsen av låneavtalen. Rentene skal beregnes etterskuddsvis og betales den 1. i hvert kvartal, mens hovedstolen skal tilbakebetales den 31. desember samme år. A inngår på tidspunktet for låneopptaket en rente- og valutaswapavtale med C. Denne avtalen går ut på at A skal betale kvartalsvise beløp til C, som tilsvarer forrentning av NOK 140 mill., beregnet ut fra en flytende rente som utgjør 6 % ved inngåelsen av avtalen. A skal så motta kvartalsvise ytelser fra C, basert på forrentning av USD 20 mill., beregnet på tilsvarende måte som de rentebeløp som A skal betale til B. Den 31. desember skal A motta USD 20 mill. fra C med tillegg av renter for siste kvartal (oktober, november og desember), og A skal på samme tidspunkt betale NOK 140 mill. tillagt renter for siste kvartal til C. I dette tilfellet vil differansen mellom rentenivåene på NOK og USD gjenspeile seg i de kvartalsvise rentebeløpene, slik at det ikke vil være aktuelt å gjøre noe tillegg eller fradrag i kursen ved den avsluttende tilbakeføring av hovedbeløp. Om gevinst-/tapsberegning, se pkt. 6.2.

5 Formue

Swapavtaler som er egne formuesobjekter anses som skattepliktig formue. Formuesverdien utgjør nettoverdien av de gjenstående kontantstrømmene. For den parten hvor nettoverdien av gjenstående kontantstrømmer er positiv, må verdien fastsettes til det som swapavtalen kan realiseres/avsluttes for ved årsskiftet. For den parten hvor nettoverdien av gjenstående kontantstrømmer er negativ, må forpliktelsen verdsettes til det vedkommende ved årsskiftet måtte betalt for å avslutte/realisere avtalen.

6 Realisasjon

6.1 Generelt

En renteswap, valutaswap eller rente- og valutaswap er en selvstendig kontrakt, som utelukkende innebærer stiftelse av nye rettigheter og forpliktelser mellom partene. Avtalen vil som hovedregel være et eget formuesobjekt og skal beskattes separat, se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på swapavtalen som sådan.

Inngåelsen av swapavtalen er ikke noen realisasjonsbegivenhet i seg selv, men en angivelse av partenes fremtidige forpliktelser.

Utvekslingen av betalingsstrømmene fra en renteswap, valutaswap eller rente- og valutaswap innebærer en hel eller delvis innfrielse av swapavtalen, og medfører at swapavtalene anses helt eller delvis realisert. Inntekter og kostnader skal således behandles etter reglene om gevinst/tap ved realisasjon. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet, jf. sktl. § 5-1 første ledd/§ 5-30 (i virksomhet) og § 5-1 annet ledd (utenfor virksomhet) og § 6-2 jf. kap. 9.

Den skattemessige realisasjonen (innvinningen/oppofrelsen) skjer for renteswapavtalen ved oppfyllelsen av avtalen, nærmere bestemt når de enkelte renteterminer (partiell realisasjon) utveksles.

Realisasjon av valutaswapavtalen skjer ved levering av underliggende objekt (valuta), eventuelt ved differanseavregning.

Realisasjon av renteelementet i en rente- og valutaswapavtale skjer når de enkelte renteterminer (partiell realisasjon) utveksles. I tillegg skal valutadelen anses realisert ved avtalens utløp når skattyter oppfyller sin del av kontrakten.

Dersom partene avtaler å avslutte en swapavtale før alle byttene av rente- eller valutabetalinger er gjennomført, faller swapavtalen bort og anses skattemessig realisert for begge parter. Innvinningen/oppofrelsen skjer i disse tilfellene når de vesentligste vilkårene om avslutning av avtalen er klarlagt, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Swapavtalen anses realisert dersom en part overdrar sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved et salg til en tredjemann. Overdragerens gevinst/tap innvinnes/

oppofres normalt på tidspunktet for inngåelse av avtalen om overdragelse. Overføringen innebærer ikke realisasjon for den opprinnelige motparten i swapavtalen, som vil fortsette avtaleforholdet med tredjemann.

6.2 Gevinst/tapsberegning

6.2.1 Gevinst/tap for det enkelte betalingsbytte

Gevinst eller tap på det enkelte bytte av betalinger fastsettes til differansen mellom det beløpet som mottas og det beløpet som betales i henhold til swapavtalen. En positiv differanse i betalingsstrømmene anses som gevinst, og negativ differanse anses som tap.

6.2.2 Betalt vederlag ved inngåelsen av avtalen

Er det betalt et vederlag fra en av partene ved inngåelsen av swapavtalen, skal vederlaget fordeles på de gjenstående betalingsbyttene og medtas i gevinst- eller tapsberegningen med like store deler.

6.2.3 Gevinst/tap ved avslutning før forfall

Ved avslutning av kontrakten før forfall vil partene realisere en skattemessig gevinst/tap tilsvarende vederlaget som mottas eller betales. Eventuell gevinst som oppstår på den ene partens hånd motsvares av et tilsvarende tap på den andre partens hånd.

6.2.4 Gevinst/tap ved overdragelse av swapavtale til tredjemann

Swapavtalen realiseres dersom en part overfører sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved overdragelse til tredjemann. Skattemessig gevinst/tap fastsettes til differansen mellom vederlaget som mottas eller betales ved overdragelsen og det som er mottatt eller betalt ved inngåelsen av swapavtalen.

6.2.5 Eksempler på gevinst- og tapsberegning

Eksempel på renteswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i pkt. 2. Dersom den flytende renten i markedet holder seg uendret på 4 %, vil det for A være en negativ differanse i betalingsstrømmen mellom flytende og fast rente på kr 50 000 på renteswapen (10 000 000 x (4 % – 4,5 %)). C må tilsvarende inntektsføre en gevinst på kr 50 000 på renteswapen.

Eksempel på valutaswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i pkt. 3. Er spotkursen på tilbakekjøpstidspunktet 6,80, innebærer dette et fradragsberettiget tap for A på NOK 400 000 (1 mill. x (6,80 – 7,20)) på forfallstidspunktet. B realiserer en tilsvarende gevinst.

Eksempel på rente- og valutaswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i pkt. 4. Ved utveksling av betalingsstrømmer den 1. april (den 1. i annet kvartal) betaler A flytende swaprente i NOK (6 % i 89 dager) til C beregnet ut i fra referansebeløp NOK 140 mill., dvs. NOK 2 076 666,67. A mottar samtidig fra C swaprente i USD (5 % i 89 dager) beregnet ut i fra referansebeløp USD 20 mill., dvs. USD 247 222,22 omregnet til NOK 1 754 363,05 etter spotkurs 7,0963. Dette innebærer at A per 1. april har realisert et tap på NOK 322 303,62 (NOK 1 754 363,05 – NOK 2 076 666,67). Utvekslingen av betalingsstrømmer ved utgangen av hvert kvartal innebærer at swapen delrealiseres, og gevinst eller tap skal tidfestes til dette tidspunktet.

Den flytende renten på NOK har før inngangen til andre kvartal sunket, slik at renten A skal betale til C for andre kvartal er på 4 %. Renten på USD er uendret. Ved utveksling av betalingsstrømmer den 1. juli (den 1. i tredje kvartal) betaler A flytende swaprente i NOK (4 % i 91 dager) til C beregnet ut i fra referansebeløp NOK 140 mill., dvs. NOK 1 415 555,56. A mottar samtidig fra C swaprente i USD (5 % i 91 dager) beregnet ut i fra referansebeløp USD 20 mill., dvs. USD 252 777,78 omregnet til NOK 1 806 097,22 etter spotkurs 7,145. Dette innebærer at A per 1. juli har realisert en gevinst på NOK 390 541,66(NOK 1 806 097,22 – NOK 1 415 555,56).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Dersom spotkurs USD ved forfall 31. desember utgjør 6,86 vil A i tillegg til realisert gevinst eller tap ved hver rentebetalingstermin, realisere et tap på valutadelen av rente- og valutaswapen på NOK 2 800 000 (20 000 000 x (6,86 – 7,00)).

Rente- og valutaswapen behandles skattemessig atskilt fra det underliggende lånet.

7 Tidfesting av gevinst/tap

7.1 Generelt

Tidfesting av gevinst/tap reguleres av realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2 første og annet ledd. Om realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

7.2 Samme forfallstidspunkt

Utgangspunktet er at der swapavtalen fastlegger at partene skal prestere sine ytelser på samme tidspunkt, vil begge parter i swapavtalen oppnå en ubetinget rett til den annens ytelse på oppgjørsdagen. Gevinst/tap skal tidfestes til oppgjørsdagen for begge parter.

Der det er avtalt at begge parter skal prestere sine ytelser på samme tidspunkt, vil det ofte være avtalt et nettooppgjør.

Også gevinst/tap på betalinger ved nettooppgjør skal i utgangspunktet tidfestes til oppgjørsdagen for begge parter. Er ytelsene kongruente, dvs. likeartede, og det skal foretas et nettooppgjør, dvs. at den ene ytelsen bortfaller på grunn av at motytelsen overstiger det som skal ytes, skal tidfesting imidlertid skje allerede på tidspunktet for fastsettingen av de endelige vilkårene som skal gjelde fram til oppgjøret, se HRD i Utv. 2009/129 (Rt. 2009/32) (DnB NOR ASA). (Saken gjaldt en renteswap hvor banken betalte fast «rente» hver sjette måned, mens motparten betalte flytende «rente» hver tredje måned. Oppgjørstidspunkt for flytende og fast «rente» var sammenfallende hver sjette måned, og partene kunne da foreta nettooppgjør. Motpartens forpliktelse ble fastsatt forskuddsvis for hver tremåneders-termin. Det forelå en ubetinget rett til ytelsen eller en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden på det tidspunktet da det var fastlagt hvilket beløp som skulle ytes/mottas ved neste forfall. For bankens termin på seks måneder innebar dette at gevinst/tap på hele terminen skulle tidfestes etter tre måneder, da det på dette tidspunktet ble fastlagt hvilket beløp som skulle ytes/mottas ved neste forfall (nettooppgjør).)

7.3 Ulike forfallstidspunkt

Dersom avtalen bestemmer at partenes betalinger ikke skal sammenfalle i tid, vil tidfestingen bli forskjellig for de to partene i avtalen.

Ved ulike forfallstidspunkter må tidfestingen foretas når den enkelte har prestert sin ytelse. Selv om det er klart hvilke beløp som skal utveksles ved neste oppgjør, er dette uten betydning for tidfestingen så lenge ytelsen ikke er prestert.

7.4 Tidfesting ved avslutning før forfall

Gevinst/tap ved avslutning før forfall skal tidfestes til det tidspunktet swapavtalen faller bort.

7.5 Tidfesting ved overdragelse av swapavtale til tredjemann

Gevinst/tap ved overdragelse av swapavtale skal tidfestes til det tidspunktet hvor overdrageren har prestert sin egen ytelse, og rettigheter og plikter tilknyttet swapavtalen er blitt overført til erververen.

7.6 Skattemessig sikring

Om skattemessig sikring, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.47.

Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltakssonen)

- *Sktl. § 3-1 syvende ledd, § 8-1 syvende og åttende ledd og § 15-5.*
- *FSFIN § 3-1-7.*
- *SSV § 3-1 og § 3-2.*

1 Generelt

Det gjelder enkelte særlige skatteregler for personer som er skattepliktige som bosatt i Finnmark og Nord-Troms (Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord):

- særskilt fradrag (Finnmarksfradrag) i alminnelig inntekt ved skatteberegningen (kr 15 500), se sktl. § 15-5
- fellesskatten til staten er 9,55 % (13,05 % i resten av landet), se SSV § 3-2
- toppskatt i trinn 1 (den delen av inntekten som overstiger kr 550 550 opp til kr 885 600) er 7,0 % (9,0 % i resten av landet), se SSV § 3-1. I trinn 2 (den delen av inntekten som overstiger kr 885 600) er toppskatten 12,0 %, dvs. lik resten av landet.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er toppskatt erstattet med trinnskatt, jf. sktl. § 12-1 og SSV § 3-1. Trinnskatt svares av personinntekt etter følgende satser

- 0,8 % for den delen av inntekten som overstiger kr 159 800 (hele landet),
- 1,6 % for den delen av inntekten som overstiger kr 224 900 (hele landet),
- 8,6 % for den delen av inntekten som overstiger kr 565 400 (10,6 % i resten av landet), og
- 13,6 % for den delen av inntekten som overstiger kr 909 500 (hele landet).

Fra og med inntektsåret 2016 er fellesskatten til staten 7,05 % (10,55 % i resten av landet), jf. SSV § 3-2.

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor kan frasi seg skattemessige fordeler ved å anses som bosatt i Finnmark og Nord-Troms, se emnet «Stortingsrepresentanter mv.».

Andre særlige regler for Finnmark og Nord-Troms er

- ettergivelse av utdanningslån fra Lånekassen, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.»
- særskilt inntektsfradrag ved skiferproduksjon i Finnmark og Nord-Troms, se nedenfor

Om hvor en person er skattepliktig som bosatt, se emnet «Skattestedet».

2 Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon

2.1 Generelt

Næringsdrivende innen skiferproduksjon i Finnmark og Nord-Troms skal ha et særskilt inntektsfradrag når vilkårene nedenfor er oppfylt, jf. sktl. § 8-1 syvende og åttende ledd. Dette vil i hovedsak omfatte skiferdrivere tilsluttet A/L Alta Skiferbrudd når de ellers fyller vilkårene, se nedenfor og Ot.prp. nr. 93 (2002-2003) pkt. 4.

2.2 Hvem er berettiget til fradrag

2.2.1 Krav til utøvelse av virksomhet

For å få særskilt inntektsfradrag etter sktl. § 8-1 syvende ledd må alle vilkårene nedenfor være oppfylt

- skattyteren må ha positiv virksomhetsinntekt fra skiferproduksjon

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– skiferproduksjonen må foregå i Finnmark fylke eller i Nord-Troms. Om hvilke kommuner som inngår i Nord-Troms, se pkt. 1, og
– skattyteren må ha drevet virksomhet med produksjon av skifer over halvparten av inntektsåret

Fradrag gis bare med virkning for alminnelig inntekt.

Det er ikke et krav at skattyteren skal være skattemessig bosatt i Finnmark eller Nord-Troms.

2.2.2 Kravene vedrørende produksjon

Skiferproduksjon er utdriving av skifer. Produksjonen skal anses foregått i den kommune hvor forekomsten av skifer ligger.

Virksomhet som ikke omfatter utdriving av skifer, men bare bearbeidelse, salg og/eller transport, gir ikke rett til særskilt inntektsfradrag.

2.3 Størrelse av det særskilte inntektsfradraget

2.3.1 Beregningen

Det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon skal utgjøre kr 54 200 pluss 32 % av slik virksomhetsinntekt som overstiger kr 54 200 opp til et samlet fradrag på kr 142 000 jf. sktl. § 8-1 syvende ledd. Fradraget kan ikke overstige netto virksomhetsinntekt av skiferproduksjon.

Etter dette vil fradrag bli som følger:

Virksomhetsinntekt 0-54 200	Inntektsfradrag lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt 54 200-328 575	Inntektsfradrag kr 54 200 pluss 32 % av virksomhetsinntekt over kr 54 200
Virksomhetsinntekt 328 575 eller høyere	Inntektsfradrag kr 142 000

Overstiger fordelen av skatteletten ved inntektsfradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene kr 530 000, skal inntektsfradraget reduseres, eventuelt falle vekk, slik at den samlede støtten ikke overstiger kr 530 000.

2.3.2 Inntekter som gir rett til særskilt inntektsfradrag

Det særskilte fradrag skal bare beregnes på grunnlag av produksjonsinntekten. Det er ikke anledning til å ta med kapitalinntekter i beregningsgrunnlaget, se Ot.prp. nr. 93 (2002-2003) pkt. 4.3.

Nettoinntekt som det gis særskilt inntektsfradrag i, er før fradrag for andre underskudd i året og før alle underskudd til fremføring, herunder tidligere års underskudd ved produksjon av skifer.

2.3.3 Sykepenger

Sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt av produksjon av skifer inngår i grunnlag for fradraget.

2.3.4 Ektefeller

Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dette gjelder selv om de driver hver sin virksomhet med produksjon av skifer.

2.4 Forholdet til særskilt inntektsfradrag i andre yrker

Det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon kan gis samtidig med reindriftsfradrag og jordbruksfradrag, om vilkårene for det er til stede. Samlet fradrag er imidlertid begrenset til kr 166 400, jf. sktl. § 8-1 åttende ledd.

Særskilt fradrag for fiske og fangst eller for sjøfolk kan gis fullt ut i tillegg til det særskilte fradrag ved produksjon av skifer.

2.5 Flere personer driver skiferproduksjon sammen

Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg (deltakerlignet selskap), skal dele det særskilte inntektsfradraget forholdsmessig. Samlet inntektsfradrag kan ikke overstige kr 142 000.

2.6 Flere kommuner

Det særskilte fradrag kommer til fradrag i den kommune der virksomhetsinntekt av skiferproduksjonen er skattepliktig.

Fisjon – innenlands

– *Sktl. § 11-1 og §§ 11-4 til 11-10.*
– *Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) kap. 9.*
– *Asl./asal. kap. 14.*

1 Hvilke fisjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles fisjon av selskap hvor både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge. Om hvilke selskap som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 3. Om fisjon over landegrensene, se emnet «Fisjon over landegrensene».

2 Hva er en fisjon

En fisjon av selskap er en deling av selskapet, hvor selskapet (det overdragende selskapet) enten:

– overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere andre nystiftede eller eksisterende selskaper (det/de overtakende selskap) og fortsetter å bestå som selskap, eller
– overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre nystiftede eller eksisterende selskaper (de overtakende selskapene) og deretter oppløses.

Fisjon hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser overdras til ett eller flere eksisterende selskaper, omtales ofte som fisjonsfusjon.

3 Hovedregel, skatteplikt

Hovedregelen er at en transaksjon som skjer i forbindelse med en fisjon, behandles etter de vanlige reglene i skatteloven, jf. sktl. § 11-1 første ledd. Den skattemessige behandlingen vil avhenge av hvordan transaksjonene rent faktisk er foretatt. Overføring av verdier fra det overdragende selskapet i forbindelse med fisjonen vil utløse beskatning etter de vanlige reglene om realisasjon, uttak eller utbytte.

Fisjoner kan tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal overføres, først overføres til aksjonærene, mot at aksjonærene innløser aksjer, eventuelt at pålydende på aksjene skrives ned. De uttatte eiendelene skytes så inn i ett eller flere overtakende selskap(er), mot at aksjonærene får aksjer i de(t) overtakende selskap(ene). Fisjonen kan også tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal inn i de(t) overtakende selskap(ene), skytes direkte inn av det overdragende selskapet, og det overdragende selskapet får aksjer i de(t) overtakende selskap(ene). Deretter kan det skje en kapitalnedsettelse i det overdragende selskapet ved at aksjene i overtakende selskap(er) overføres til aksjonærene.

Overtakende selskaps skatteposisjoner/inngangsverdi på de overførte eiendelene svarer til omsetningsverdien for eiendelene, det vil si den verdien som er brukt når eiendelene er skutt inn i det overtakende selskapet. Dette vil normalt svare til den verdien som er benyttet ved skattlegging av realisasjon/uttak hos det overdragende selskapet.

Enten det overdragende selskapet oppløses eller videreføres, skal aksjer som innløses behandles etter de vanlige reglene for innløsning av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.5. Hvis pålydende på aksjene i det overdragende selskapet skrives

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ned, må dette anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital og/eller en utbytteutdeling. Aksjonærer som mottar aksjer i det overtakende selskapet til erstatning for aksjer i det overdragende selskapet, anses å ha realisert aksjer i det overdragende selskapet, uavhengig av om det overdragende selskapet oppløses. Vederlaget for aksjonærene vil da utgjøre verdien av aksjene i det overtakende selskapet. Aksjer som aksjonærene fortsatt har i det overdragende selskapet anses ikke realisert ved fisjonen, og fisjonen får ingen virkning på inngangsverdien på disse. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden»,

En fisjon hvor overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge kan gjennomføres uten beskatning etter reglene i sktl. § 11-4 til § 11-10, se pkt. 4. Grenseoverskridende fisjoner kan gjennomføres uten beskatning etter reglene i sktl. § 11-11, se emnet «Fisjon over landegrensene». For fisjoner som faller utenfor disse reglene om skattefri fisjon, kan det ev. søkes FIN om skattelempe etter sktl. § 11-22. Praksis knyttet til denne regelen refereres hvert år i proposisjonen om skatteopplegget for kommende år, senest Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 27.4. Om skattefrihet for overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

4 Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10

4.1 Generelt

Selskap som fisjonerer og som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), kan velge mellom å bli behandlet etter de vanlige reglene for skattepliktig fisjon eller å bli behandlet etter reglene om skattefri fisjon i sktl. kap. 11. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i fisjonen. Om et tilfelle hvor fisjonen oppfylte kravene i regnskapsloven og aksjeloven, men hvor fisjonen likevel ble ønsket gjennomført uten at reglene om skattefri fusjon skulle anvendes, se BFU 29/2009.

4.2 Samlet oversikt over vilkårene

4.2.1 Generelt

For at en fisjon skal kunne være skattefri etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er et av vilkårene ikke oppfylt, må fisjonen behandles etter de vanlige reglene for beskatning, se ovenfor. Er det flere selskap involvert i fisjonen, må vilkårene være oppfylt for alle selskapene som omfattes av samme fisjonsavtale.

4.2.2 Vilkår

Selskaper hjemmehørende i Norge kan fisjonere skattefritt etter sktl. §§ 11-4 til 11-10 når følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som fisjonerer må være av en selskapstype som nevnt i pkt. 4.3.
- Et overdragende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overtakende selskap eller sammenslutning, men et overdragende deltakerlignet selskap kan ha en annen selskaps- og ansvarsform enn overtakende deltakerlignet selskap, se pkt. 4.3.
- Fisjonen må være gjennomført på en av de måtene som er beskrevet i pkt. 4.4.
- Det overdragende selskapet må oppløses i forbindelse med fisjonen, dersom det overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper samt deltakerlignede selskaper, se pkt. 4.5.
- Fisjonsvederlag til aksjonær/deltaker må være av den typen og ha det omfanget som beskrevet i pkt. 4.8.
- Det må være skattemessig kontinuitet, dvs. at alle skatteposisjoner, herunder inngangsverdier, skjermingsgrunnlag og innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres uendret, se pkt. 4.9. Ved fisjon i konsern der vederlaget er aksjer i det overtakende selskapets morselskap og hvor kapitalforhøyelsen gjennomføres ved at morselskapet får en fordring på det overtakende selskapet, skal verdien på denne fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– Skatteposisjoner må fordeles mellom selskapene etter reglene beskrevet i pkt. 4.10.
– Nominell og innbetalt aksjekapital må fordeles mellom aksjeselskapene i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, se pkt. 4.10.3.

Skattelovens regler om skattefri fisjon krever ikke at fisjonen skal være lovlig etter selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler.

Det er ikke noe krav at det selskapet som fisjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres, se FIN 5. september 1997 i Utv. 1997/1290.

Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt, kan i visse tilfeller fisjonen eller deler av den settes til side etter ulovfestede regler om gjennomskjæring. Videre kan skatteposisjoner falle bort etter sktl. § 14-90, se emnet «Tilsidesettelse».

4.2.3 Kombinert fisjon/fusjon (fisjonsfusjon)

Et selskap kan overdra hele eller deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser direkte til ett eller flere eksisterende selskaper. Dette omtales ofte som en fisjonsfusjon, men anses som en fisjon etter asl./asal. § 14-2 første ledd og § 14-3 annet ledd og omfattes også av reglene om skattefri fisjon, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 16. Det kreves ikke at vilkårene for fusjon er oppfylt, se FIN 1. oktober 1997 i Utv. 1997/1299. I disse tilfellene er det åpnet for å ta inn andre eiere i tillegg.

4.3 Selskapstyper og sammenslutninger som kan bruke reglene om skattefri fisjon

4.3.1 Overdragende selskap

Følgende selskapstyper kan bruke reglene om skattefri fisjon i sktl. §§ 11-4 til 11-10:

– aksjeselskap (herunder allmennaksjeselskap) og tilsvarende selskaper registrert i utlandet, men hjemmehørende i Norge
– SE-selskaper hjemmehørende i Norge
– samvirkeforetak (SA) registrert og hjemmehørende i Norge når fisjonen gjennomføres etter reglene i samvirkelova kap. 9, jf. sktl. § 11-4 annet ledd
– andre selskap og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap etter sktl. § 10-1, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1deltakerlignet selskap. Om hvilke selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden kan imidlertid ikke fisjoneres skattefritt, jf. sktl. § 10-40 annet ledd.

4.3.2 Overtakende selskap er et aksjeselskap eller et likestilt selskap

Det overtakende selskapet må være selskapsrettslig likeartet med det overdragende selskapet eller sammenslutningen. Dette innebærer at selskapene må ha samme ansvars- og selskapsform. Hvis det overtakende selskapet er et aksjeselskap, må også det overdragende selskapet være et selskap som går inn under aksjelovene (AS og ASA). Om hvilke selskap som går inn under aksjelovene, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment». Et selskap som faller inn under definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd uten å være registrert som sådant, anses i alminnelighet å være likeartet med et aksjeselskap, se f.eks. BFU 23/2012 hvor et selskap med begrenset ansvar (BA) ble ansett for å være både likestilt og likeartet med et aksjeselskap. Et SE-selskap, jf. SE-loven, anses i denne sammenhengen som likeartet med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Selskap som ikke går inn under aksjelovene, f.eks. sparebank eller selskaper registrert i utlandet, men hjemmehørende i Norge, kan bare fisjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskapet er registrert med samme selskapsform. Som eksempel på hvor en sparebank ikke ble ansett å være likeartet med et aksjeselskap og dermed ikke kunne fisjonere ut tre eiendommer til et aksjeselskap med skattemessig kontinuitet, se BFU 29/2014.

4.3.3 Overtakende selskap er et samvirkeforetak (SA)

Det overtakende foretaket må være selskapsrettslig likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning. Det vil si at når et samvirkeforetak (SA) er overtakende foretak må også det overdragende foretaket være et samvirkeforetak (SA) etter samvirkelova,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

jf. samvirkelova § 119. Om hvilke foretak som kan registreres som et SA, se emnet «Samvirkeforetak».

4.3.4 Overtakende selskap er et deltakerlignet selskap

I følge sktl. § 11-5 må et overtakende deltakerlignet selskap ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et deltakerlignet selskap, se BFU 2/2011. Om hvilke selskaper som deltakerlignes, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 2.1.

4.4 Fisjonsformer som fyller vilkårene for skattefri fisjon

Reglene om skattefri fisjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper omfatter følgende fisjonsformer:

- Selskap som fisjonerer overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere andre selskaper og beholder resten av eiendelene mv. selv. Aksjonærene i det overdragende selskapet beholder aksjer i det overdragende selskapet og/eller mottar vederlagsaksjer i ett eller flere av de overtakende selskaper, jf. asl./asal. § 14-2 første ledd.
- Selskap som fisjonerer overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre selskaper. Aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i ett eller flere av de overtakende selskaper), jf. asl./asal. § 14-2 annet ledd.
- Selskap som fisjonerer overdrar deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et selskap som tilhører et konsern og hvor aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i morselskapet til det overtakende selskapet (trekantfisjon), jf. asl./asal. § 14-2 tredje ledd. Om de nærmere vilkårene, se pkt. 4.8.2.
- Selskap som fisjonerer ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på to eller flere overtakende selskaper som til sammen eier samtlige aksjer i det overdragende selskapet (mor/datterfisjon uten vederlag), jf. asl./asal. § 14-11 b.

Ved fisjon etter første og annet strekpunkt ovenfor kan de overtakende selskapene være nystiftede eller eksisterende selskaper. Det kan også foreligge en kombinasjon, slik at ett eller flere overtakende selskap er eksisterende selskap og ett eller flere overtakende selskap er nystiftede. Ved trekantfisjon etter tredje strekpunkt må det overtakende selskapet være et eksisterende selskap.

Vederlaget kan også bestå av en kombinasjon av aksjer i overtakende selskap og aksjer i overtakende selskaps morselskap.

Fordi vederlagsaksjene ved en skattefri fisjon må utstedes til aksjonærene i det overdragende eller overtakende selskapet, eventuelt morselskapet, gjelder ikke reglene om skattefri fisjon ved et morselskaps overføring av eiendeler til datterselskap mot at datterselskapet utsteder vederlagsaksjer til morselskapet (vertikal fisjon), se FIN 29. juli 1998 i Utv. 1998/1186. Dette gjelder selv om det skjer en etterfølgende kapitalnedsettelse hos morselskapet med utdeling av vederlagsaksjene til aksjonær(er) i morselskapet, slik at sluttresultatet blir som om det hadde vært foretatt en fisjon med overføring av aksjer til aksjonærene i det overdragende selskapet, se BFU 3/2012. Det er imidlertid adgang til først å foreta en fisjon hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet. Deretter foretas det en fusjon mellom det overtakende selskapet og et datterselskap av det overdragende selskapet, se FIN 29. mai 2002 i Utv. 2002/1106 og BFU 37/2002.

Om skattefrie overføringer av eiendeler i virksomhet i konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

Skattefritaket omfatter ikke fisjon i konsern etter asl./asal. § 14-2 tredje ledd der vederlaget er aksjer i et annet datterselskap (firkantfisjon) jf. sktl. § 11-4 første ledd annet punktum.

4.5 Krav om oppløsning av overdragende selskap som overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser

Overdrar et selskap samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i forbindelse med en fisjon, skal dette selskapet oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, jf. sktl. § 11-9. Dette gjelder både for aksjeselskap mv., samvirkeforetak og deltakerlignet selskap.

Om generelle frister ved oppløsning av aksjeselskap mv., se aksjelovene kap. 16.

Om generelle frister ved oppløsning av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova kap. 10.

Om generelle frister ved oppløsning av selskap i selskapsloven, se selskapsloven §§ 2-37 flg. og § 3-27.

4.6 Forholdet til selskapsrettslige regler

4.6.1 Generelt

For at en fisjon skal være skattefri, er det ikke noe generelt krav om at den skal være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige regler. Kravet til anvendelse av selskapsrettslige regler er således begrenset til de reglene som skattelovens bestemmelser viser til. Dette gjelder for eksempel kravene i sktl. § 11-4 første og annet ledd om at fisjonen må skje etter henholdsvis aksjelovene kapittel 14 og samvirkelova kapittel 9.

4.6.2 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan fisjoneres uten skattlegging når fisjonen skjer etter asl./asal. kap. 14. Dette innebærer at de materielle reglene om fisjon, herunder krav til at tilleggsvederlag ikke må overstige 20 % av totalt vederlag, må være oppfylt. Etter sktl. § 11-4 første ledd annet punktum godtas ikke fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 tredje ledd (firkantfisjon, det vil si vederlag i form av aksjer i et annet datterselskap) som skattefri. Fisjonsprosedyren skal følge bestemmelsene i asl./asal. kap. 14. For selskaper registrert i utlandet, men hjemmehørende i Norge, gjelder de samme kravene til fisjonsformer og tilleggsvederlag.

Det er ikke noe krav at det overføres eiendeler, rettigheter eller forpliktelser som det overdragende selskap hadde før fisjonen. Det er tilstrekkelig at det fisjoneres ut en fisjonsfordring som etableres samtidig med fisjonsbeslutningen, se HRD i Utv. 2008/832 (Rt. 2008/438) (Habberstad). En slik fisjonsfordring omfattes ikke av lånebegrensningen i asl./asal. § 8-7, jf. BFU 31/2010.

4.6.3 Samvirkeforetak (SA)

De selskapsrettslige reglene for fisjon av samvirkeforetak (SA) er tatt inn i samvirkelova kap. 9. Samvirkeforetak kan fisjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne/medlemmene når fisjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 9, jf. sktl. § 11-4 annet ledd.

4.6.4 Deltakerlignet selskap

For deltakerlignede selskaper må fisjonen gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-5. Herunder må krav til tilleggsvederlagets størrelse være oppfylt, se pkt. 4.8.3. For deltakerlignede selskaper er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fisjon i selskapsloven.

Om forholdet til de regnskapsrettslige reglene, se nedenfor og regnskapsloven § 5-16 om fusjon og fisjon av små foretak.

4.7 Forholdet til regnskapsrettslige regler

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe krav at den må være gjennomført på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler. Dette innebærer for eksempel at anvendelse av feil regnskapsprinsipp ikke medfører at en fisjon faller utenfor reglene om skattefri fisjon i sktl. kapittel 11.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.8 Fisjonsvederlaget

4.8.1 Aksjeselskaper, generelt

Ved fisjon av aksjeselskap må fisjonsvederlaget som hovedregel bestå av aksjer i det overtakende selskapet eller av aksjer i det overtakende selskapets morselskap, se nedenfor. Vederlag kan ikke bestå av aksjer i annet konsernselskap (firkantfisjon). Vederlagsaksjene vil normalt bli skaffet til veie ved oppskrivning av aksjekapitalen i det overtakende selskapet med grunnlag i den nettoverdien selskapet mottar (unntak ved trekantfisjon).

Det er ikke noe krav om at vederlagsaksjene ved en fisjon må ha tilsvarende rettigheter som aksjene i det overdragende selskapet, se BFU 30/2011. Dette gjelder uavhengig av om vederlaget er aksjer i overtakende selskap eller overtakende selskaps morselskap.

Ved en fisjonsfusjon der det fisjoneres ut til et eksisterende aksjeselskap og hvor selskapene har samme eierinteresser, kan det overtakende selskapet istedenfor å utstede vederlagsaksjer øke pålydende på eksisterende aksjer.

Aksjonærene kan i tillegg til aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av omsetningsverdien av det samlede vederlaget til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskapene, jf. asl./asal. § 14-2 første og annet ledd. Det er de mottatte aksjenes verdi på tidspunktet for styrenes godkjennelse av fisjonsplanen som skal legges til grunn. Tilleggsvederlag kan bestå både av kontantytelser og naturalytelser. Det er ikke noe krav at alle aksjonærene mottar likt tilleggsvederlag, således kan enkelte aksjonærer utløses helt. Ulik utdeling vil imidlertid føre til ulik behandling på aksjonærenes hånd, se pkt. 8.

Det samlede vederlaget for aksjonærene i det overdragende selskapet fremgår av verdsettingen av det overdragende selskapet i fisjonsplanen.

4.8.2 Aksjeselskaper, fisjonsvederlag i form av aksjer i overtakende selskaps morselskap

Tilhører det overtakende selskapet et konsern, kan fisjonsvederlaget ifølge asl./asal. § 14-2 tredje ledd være aksjer i morselskapet dersom

- selskapene som deltar i fisjonen er enten aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, og
- morselskapet alene eller sammen med andre konsernselskaper eier mer enn 90 % av aksjene og har en tilsvarende andel av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det overtakende selskapet.

Hvis minst ett av selskapene i fisjonen er et allmennaksjeselskap, følges reglene i allmennaksjeloven. Ellers følges reglene i aksjeloven.

Skattefrie fisjoner kan også gjennomføres hvor det bare er indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer.

Kapitalforhøyelsen i morselskapet skal dekkes av en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarer den egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fisjonen, jf. asl./asal. § 14-2 tredje ledd. Fordringen er et tingsinnskudd i morselskapet. Skattemessig inngangsverdi på fordringen skal settes lik den skattemessige egenkapitalen som er tilført det overtakende selskapet ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

Gevinst eller tap ved realisasjon av fisjonsfordring er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet, jf. sktl. § 11-7 tredje ledd første og annet punktum. En konvertering av fisjonsfordringen til aksjekapital i datterselskapet er å anse som realisasjon av fordringen for morselskapet (kreditor), dvs. skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap. Utgangsverdien på fordringen vil utgjøre verdien av vederlagsaksjene. For debitor, dvs. det overtakende selskapet, vil en gevinst eller tap på morselskapets hånd medføre et motsvarende fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst, jf. sktl. § 11-7 tredje ledd siste punktum. Nærmere om konvertering av fisjonsfordringer, se FIN 16. september 2003 i Utv. 2003/1282 og FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er ved konsernfisjon anledning til å yte vederlagsaksjer dels fra det overtakende datterselskapet og dels fra morselskapet (konsernfisjon med delt vederlag). Trekantfisjon uten etablering av fordring mellom vederlagsutstedende morselskap og datterselskap ("kapitalutvidelsesmodellen") kan ikke gjennomføres med skattemessig kontinuitet, se BFU 27/2014 som gjaldt trekantfusjon.

Fisjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, anses skattemessig som tilleggsvederlag etter asl./asal. § 14-2 første ledd nr. 2, jf. sktl. 11-4 første ledd annet punktum.

4.8.3 Deltakerlignede selskaper

Maksimalt tilleggsvederlag til deltakere i deltakerlignede selskaper framgår av sktl. § 11-5. Deltakerne som mottar vederlag ved fisjon av deltakerlignede selskaper, kan i tillegg til andeler i det overdragende eller overtakende selskapet, bare motta et tilleggsvederlag som utgjør maksimalt 20 % av det samlede vederlaget.

4.9 Skattemessig kontinuitet

4.9.1 Grunnlaget for selskapsutdelinger

Grunnlaget for selskapsutdelinger må være likt før og etter fisjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren, skal videreføres hos det overtakende selskapet.

4.9.2 Skatteposisjoner, overtakende selskap

Et overtakende selskap må overta det overdragende selskapets skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter for de eiendelene og forpliktelsene som overtas.

Det overdragende selskapets øvrige skatteposisjoner må også videreføres i ett eller flere av selskapene som inngår i fisjonen. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatt gevinst, saldoverdier, gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

Om fordeling av skatteposisjonene mellom selskapene, se pkt. 4.10.

4.9.3 Skattemessig verdi på fordring utstedt av overtakende selskap ved trekantfisjon

Ved trekantfisjon der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap benyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi av fordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som overføres ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

4.9.4 Skatteposisjoner, aksjonær

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos aksjonæren må alle skatteposisjoner aksjonæren hadde i tilknytning til sine aksjer i det overdragende selskapet, overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskapet. Er antall aksjer før og etter fisjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming. Ved fisjonsfusjon hvor økningen av aksjekapitalen skjer ved oppskriving av eksisterende aksjer, må eventuelle ulike skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet omfordeles slik at posisjonene knyttet til den/de eldste aksjene, omfordeles på den/de eldste aksjene i det overtakende selskapet, osv., se BFU 17/2011.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget reduseres med den inngangsverdien som inngikk i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert.

Nærmere om fordeling av inngangsverdi og andre skatteposisjoner, se emnet «Aksjer – realisasjon».

4.9.5 Skatteposisjoner, medlemmer i samvirkeforetak (SA)

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos medlemmene i samvirkeforetak (SA), må alle skatteposisjoner medlemmene hadde i tilknytning til sine andeler i det overdragende foretaket overføres til vederlagsandelene i det overtakende foretaket. Er antall andeler

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

før og etter fisjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming.

4.9.6 Skatteposisjoner, deltakere i deltakerlignede selskaper

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper skal føres videre. Dette gjelder blant annet kostpris og anskaffelseskostnader for andelen, deltakerens innskudd i selskapet og ubenyttet skjerming for tidligere år.

Skatteposisjonene fordeles på andelene i de selskapene som deltar i fisjonen, i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap. Blir deltakeren medeier i noen, men ikke alle selskapene som deltar i fisjonen, er det forholdet mellom nettoverdiene i disse selskapene som skal legges til grunn ved fordelingen av skatteposisjonene. Ved fastsettingen av nettoverdien i det enkelte selskap, legges omsetningsverdien til grunn.

4.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.

4.10.1 Skatteposisjoner/inngangsverdier som er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld

Inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til bestemte eiendeler eller gjeld i selskapet på fisjonstidspunktet, tilordnes det selskapet som overtar/beholder eiendelen eller gjelden, jf. sktl. § 11-8 fjerde ledd første punktum. Dette gjelder f.eks. saldo i saldogruppe e–j og nedskrivning på kundefordringer.

Er driftsmidler som inngår på positiv samlesaldo fordelt på flere selskap, skal saldoen fordeles i samme forhold som omsetningsverdien på fisjonstidspunktet for de driftsmidler som inngår på saldoen, jf. sktl. § 11-8 fjerde ledd annet punktum. Om negativ saldo, se nedenfor.

Avsetning for urealisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld fordeles i samme forhold som det avsatte tapet på vedkommende fordring eller gjeld ved siste ligning.

4.10.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld

Skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld, tilordnes det selskapet som fortsetter den virksomheten som posisjonen skriver seg fra, jf. sktl. § 11-8 tredje ledd første punktum. Kan selskapet ikke sannsynliggjøre at posisjonen er knyttet til en bestemt virksomhet, fordeles posisjonene i selskapene i samme forhold som nettoverdiene i selskapet fordeles, jf. sktl. § 11-8 tredje ledd annet punktum. Slike skatteposisjoner kan være:

- framførbart underskudd
- negative saldi
- tomme positive saldi
- gevinst- og tapskonto.

Hver enkelt avsetning etter sktl. § 14-70 (betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon) skal i sin helhet overtas av ett av selskapene etter fritt valg, jf. sktl. § 11-8 tredje ledd siste punktum.

4.10.3 Fordeling av aksjekapital

Fisjonen kan gjennomføres ved at aksjekapitalen i det overdragende selskapet settes ned ved innløsning av aksjer eller ved nedskriving av pålydende i det overdragende selskapet.

Nominell og innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs, skal fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte selskapene, jf. sktl. § 11-8 første ledd.

Nettoverdiene som er tilordnet det enkelte selskap skal være fordelt ut fra de reelle markedsverdiene på det tidspunktet styret vedtar fisjonsplanen, se BFU 18/2011. Om dokumentasjon av virkelig verdi i slike tilfeller, se SKD 20. januar 2012 i Utv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2012/284. Om behandlingen av latent skatt ved fastsetting av virkelig verdi, se SKD 8. november 2012 i Utv. 2013/137.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å få delingen av nettoverdiene til å stemme med delingen av aksjekapitalen. Dersom dette er tilfelle og differansen ikke kan gjøres opp gjennom gjeldsfordelingen selskapene imellom, kan dette løses ved at det etableres en fordring mellom partene, se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.7.4 side 35.

Om fordeling av kapital ved et samvirkeforetaks utfisjonering til et nystiftet andelslag, se FIN 17. september 1998 i Utv. 1998/1202.

4.10.4 Forhøyelse av aksjekapital i overtakende selskap

Sktl. § 11-8 første ledd om fordeling av nominell og innbetalt aksjekapital, innebærer at kapitalnedsettelsen i det overdragende selskapet må stå i forhold til de virkelige verdier som overføres til det/de overtakende selskap(ene). Det stilles ikke noe krav om at den nominelle aksjekapitalen/den nominelle kapitalforhøyelsen i det/de overtakende selskap(ene) svarer til nedsettelsen av den nominelle aksjekapitalen i det overdragende selskap.

Fisjonen kan også gjennomføres uten at aksjekapitalen settes ned i det overdragende selskapet, for eksempel ved nedskrivning av overkursfond eller nedsettelse av annen beskattet egenkapital, se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 8.2 side 71. Egenkapitalen må da fordeles mellom selskapene på samme måte som nevnt ovenfor.

Ved fisjonsfusjon med direkte overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til eksisterende selskap med utstedelse av nye aksjer i det overtakende selskap, må kapitalforhøyelsen i det/de overtakende selskap(ene) være basert på forholdet mellom virkelige verdier i det/de overtakende selskap(ene) før fisjonsfusjonen og de virkelige verdier som skytes inn. Det må ikke skje noen verdioverføring mellom de eksisterende aksjene i overtakende selskap og vederlagsaksjene. Dette gjelder selv om eierforholdene i overdragende og overtakende selskap er identiske.

Kravet til at kapitalforhøyelsen skal styres av forholdet mellom virkelige verdier før og etter fisjonsfusjonen, gjelder likevel ikke hvis eierforholdene i overdragende og overtakende selskaper er identiske, og økningen av aksjekapitalen i overtakende selskap skjer ved økning av pålydende på eksisterende aksjer. Om omfordeling av skatteposisjoner hos aksjonær i slike tilfeller, se pkt. 4.9.4.

4.10.5 Fordeling av kapital i samvirkeforetak (SA)

Fisjon av samvirkeforetak kan gjennomføres ved at andelskapitalen i det overdragende foretaket settes ned ved innløsning av andeler eller ved nedskriving av pålydende på andelene.

Nominell og innbetalt andelskapital, herunder eventuelt etterbetalingsfond, skal fordeles mellom foretakene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte foretakene, jf. samvirkelova § 121. Ved fastsettingen av nettoverdien i det enkelte foretaket, legges de reelle verdiene til grunn.

4.10.6 Fordeling av kapital i deltakerlignede selskap

Verken selskapslovgivningen eller skattelovgivningen har regler om fordeling av kapital ved fisjon av deltakerlignede selskap. Dette gjelder også for ansvarskapital i kommanditselskap og dermed for fordelingen av ikke-innkalt ansvarskapital. Det gjelder særskilte regler for selskapskapitalen i kommanditselskap, se selskapsloven kap. 3.

5 Tilsidesettelse

Om tilsidesettelse, herunder bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, se emnet «Tilsidesettelse».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Virkningstidspunkt for fisjon

6.1 Aksjeselskap

Fisjon av aksjeselskap får virkning fra det tidspunktet da melding fra alle overtakende selskaper er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-10 tredje ledd, jf. asl./asal. § 14-8 annet ledd.

Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

6.2 Samvirkeforetak (SA)

Fisjon av samvirkeforetak (SA) får virkning fra det tidspunktet da melding fra ett av foretakene som er involvert i fisjonen er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-4 annet ledd jf. samvirkelova § 124 jf. § 116.

6.3 Deltakerlignet selskap

Fisjon av deltakerlignet selskap får virkning fra det tidspunktet det overdragende selskapet foretar innskudd i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-10 første ledd. Innskudd forfaller straks forpliktelsen er stiftet, og fisjonsavtalen vil derfor være avgjørende for virkningstidspunktet. Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

7 Virkning av skattefri fisjon for selskapene

7.1 Ligning i fisjonsåret

7.1.1 Generelt

Det fastsettes inntekt i det overdragende selskapet frem til fisjonen og for hvert av selskapene etter fisjonen.

For aksjeselskap er det likevel ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsetting i det overdragende selskapet fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet hvis selskapet ikke oppløses og det overdragende selskapet velger å bli skattlagt fullt ut for denne inntekten. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.5.1.

For deltakerlignede selskaper er det ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsetting i det overdragende selskapet fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet hvis selskapet ikke oppløses og eierforholdene ikke har forandret seg ved fisjonen. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.5.

7.1.2 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), overskudd i fisjonsåret

Overskudd før fisjonen kan etter skattyternes valg behandles på følgende måter:

- overskudd skattlegges fullt ut på det overdragende selskapet dersom dette ikke er oppløst ved fisjonen, eller
- overskudd fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt, eller
- overskudd fordeles på de selskapene som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomheten eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN 5. juni 1989 i Utv. 1989/580 og 17. september 1997 Utv. 1997/1291.

7.1.3 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), underskudd i fisjonsåret

Årets underskudd før fisjonen kan etter skattyterens valg behandles på følgende måter:

- underskuddet fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt, eller
- underskuddet fordeles på de selskapene som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomheten eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN 28. september 1997 i Utv. 1998/108.

7.1.4 Deltakerlignet selskap, overskudd/underskudd i fisjonsåret

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskapet etter eierandel før fisjonen.

7.2 Korreksjonsinntekt

7.2.1 Tidligere års korreksjonsinntekt

Reglene om korreksjonsinntekt ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Ved fisjon av selskap kan krav på fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt fordeles på de selskapene som består etter fisjonen, enten

– forholdsmessig etter aksjekapitalen, eller
– i naturlig sammenheng med delingen av virksomheten.

Om fradrag etter overgangsregler for tidligere fastsatt korreksjonsinntekt, se emnet «Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt».

7.3 Tilleggsvederlag i form av formuesobjekt mv.

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv., som hos aksjonærene behandles som utbytte, skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet når vilkårene for dette er oppfylt. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for det formuesobjektet som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap, men slik at tilleggsvederlag som behandles som utbytte for aksjonær, behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 for deltaker.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

8 Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/medlemmene/deltakerne)

8.1 Generelt

Ved en skattefri fisjon anses ikke eierne i det opprinnelige selskapet å ha realisert aksjene/andelene ved ombytte til aksjer/andeler i de(t) nye selskapet. Det skal derfor ikke foretas beskatning etter reglene om realisasjon. Om unntak hvor det ytes tilleggsvederlag, se pkt. 8.6.

Overføring av eiendeler fra det opprinnelige selskapet til de nye selskapene, anses ikke som utbytte/utdeling for eierne i de nye selskapene.

8.2 Inngangsverdi på aksjer/andeler

Om fordeling av inngangsverdi på aksjer, se pkt. 4.9.4 og emnet «Aksjer – realisasjon», og for andeler, se pkt. 4.9.6.

8.3 Deltaker, utdeling før fisjonstidspunktet

Utdeling etter sktl. § 10-42 før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive deltakerne i det overdragende selskapet før fisjonen.

8.4 Aksjonær, utbytte før fisjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive aksjonærer i det overdragende selskapet før fisjonen.

8.5 Medlem i samvirkeforetak, utdeling av renter på andelskapital før fisjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive medlemmer i det overdragende foretaket før fisjonen.

8.6 Tilleggsvederlag

8.6.1 Generelt

Skattefritaket ved fisjon omfatter ikke tilleggsvederlag til aksjonær eller deltaker, jf. sktl. § 11-6. Tilleggsvederlag beskattes etter skattelovens alminnelige regler, se nedenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.6.2 Aksjonær

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle aksjonærer enten i det overdragende eller det overtakende selskapet, skal behandles som utbytte og gir for personlige aksjonærer eventuelt rett til skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte».

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og/eller et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærer får, anses som vederlag for de realiserte aksjene. Antallet realiserte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antallet aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

Om behandling av utbytte til utenlandske aksjonærer, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.

Eventuell kontantutløsning mot nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, anses som skattefri tilbakebetaling av innskutt kapital som skal redusere aksjonærens inngangsverdi. Så langt utbetalingen dekkes av tidligere fondsemisjon eller aksjekapitalen ikke endres, er utbetalingen å anse som utbytte etter skattelovgivningens regler.

8.6.3 Medlem i samvirkeforetak (SA)

Om utdeling av tilleggsvederlag ved fisjon av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova § 121 fjerde ledd, jf. § 106.

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle medlemmer, enten i det overdragende eller det overtakende foretaket, skal behandles som utbytte. For personlige medlemmer vil dette eventuelt gi rett til skjerming. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

8.6.4 Deltaker i deltakerlignet selskap

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fisjon, jf. sktl. § 11-5, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling så langt utdelingen ikke anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Om hva som regnes som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 8.

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre deltakere, er dette en hel eller delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserte eierandelen vil være differansen mellom den eierandelen deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet og den mottatte eierandelen.

Fisjon over landegrensene

– *Sktl. § 9-14, § 11-1, § 11-4, § 11-5, § 11-7 til § 11-11 og § 14-27.*
– *Asl./asal. kap. 14.*

1 Fisjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles følgende typer fisjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer, jf. sktl. § 11-11;

– fisjon som skjer etter aksjelovene kap. 14 av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til ett eller flere overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater, jf. sktl. § 11-11 første ledd bokstav b,

– fisjon som skjer etter aksjelovene kap. 14 av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd,
– fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, når fisjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i det landet hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og etter prinsippene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 11-7, jf. sktl. 11-11 femte ledd.

Reglene gjelder tilsvarende for fisjon av SE-selskap, se Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 8.5.1.

Reglene om fisjon over landegrensene omfatter ikke selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter heller ikke fisjon av deltakerlignede selskaper. Se Prop. 78 L (2010 – 2011) punkt. 8.5.6.

Reglene om fisjon over landegrensene etter sktl. § 11-11 omfatter heller ikke fisjoner hvor overtakende og overdragende selskap er hjemmehørende i Norge selv om det ene eller begge selskapene er registrert i utlandet. Slike fisjoner behandles etter sktl. §§ 11-4 flg., jf. § 11-1 annet ledd. Se også emnet «Fisjon – innenlands». Om hvilke selskaper som er hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 3

Om aksjebytte etter sktl. § 11-11 fjerde ledd, se emnet «Aksjer – aksjebytte»

2 Fisjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge

2.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 første ledd bokstav b kan et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge fisjoneres uten skattlegging ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til ett eller flere overtakende selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater. Fisjonen må skje etter reglene om fisjon over landegrensene i asal. § 14-12.

2.2 Fisjonstyper

Asal. § 14-12 regulerer fisjon der ett eller flere av de selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater. Reglene er beskrevet i allmennaksjeloven, men reglene gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asl. § 14-12.

Det er de fisjonstypene som det vises til i asal § 14-12 fjerde ledd nr. 1 som kan gjennomføres over landegrensene. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i Norge, kan fisjon hvor overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat gjennomføres for følgende fisjonstyper uten beskatning:

– Fisjon som nevnt i asl./asal § 14-2 første ledd hvor et selskap deles ved at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og ett eller flere overtakende selskaper hjemmehørende innenfor EØS mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i selskapet eller i overtakende selskaper.
– Fisjon som nevnt i asl./asal § 14-2 annet ledd, hvor det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal fordeles på to eller flere overtakende selskaper hjemmehørende innenfor EØS mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i overtakende selskaper.

Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 tredje ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene hvis det overtakende selskapet eller morselskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fisjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning. Det samme gjelder mor/datterfisjon etter asl./asal. § 14-11 b, jf. asal. § 14-12 fjerde ledd og asl. § 14-12 jf. asal. § 14-12 fjerde ledd.

2.3 Tilleggsvederlag

For at fisjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fisjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 første ledd annet punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

fisjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet eller det selskapet som videreføres ved fisjonen. Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 8.6.

2.4 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fisjon bare dersom det overtakende selskapet i fisjonen reelt etablerer seg/er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet blir/er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

2.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fisjonen må skje etter asal. § 14-12 om fisjon over landegrensene. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fisjonen hindrer ikke at fisjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

2.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fisjonen kan gjennomføres uten beskatning, selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fisjon.

2.7 Avvikling av det overdragende selskapet

Medfører fisjonen at det overdragende selskapet overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til andre selskaper, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fisjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det aksjelovenes regler om oppløsning og avvikling som gjelder.

2.8 Kontinuitet på aksjonærnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskaper er hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd siste punktum, jf. § 11-7. Kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i overtakende selskap, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.9.4.

2.9 Kontinuitet på selskapsnivå

Reglene i sktl. § 11-7 første og femte ledd om kontinuitet på selskapsnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskaper er hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd siste punktum jf. § 11-7.

Kravet til kontinuitet på selskapsnivå gjelder skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fisjonen gjennomføres. Dette innebærer at gevinster og tap ikke skal gjøres opp skattemessig dersom overtakende selskap gjennom filial mv. har begrenset skatteplikt hit etter intern rett og skatteavtale, eller eiendeler mv. på annen måte fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216. Om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, se pkt. 2.11. Kravet til kontinuitet innebærer også at skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, negativ/tom positiv saldo og positiv/negativ gevinst- og tapskonto skal videreføres i overtakende selskap, så fremt overtakende selskap har begrenset skatteplikt hit. Nærmere om kontinuitet på selskapsnivå, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.9.2.

2.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.

Reglene i sktl. § 11-8 om fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv. gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. Om disse reglene, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.10.

2.11 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

Medfører fisjonen at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse. For fysiske driftsmidler og finansielle eiendeler og forpliktelser gjelder det etter skatteloven § 9-14 særlige regler, blant annet om utsettelse med innbetaling av skatt og bortfall av skatteplikt dersom faktisk realisasjon ikke skjer før etter fem år. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

2.12 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til objekter som er i behold i selskapet

2.12.1 Generelt

Utgangspunktet er at skatteposisjoner i form av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo, skal inntektsføres/fradragsføres ved opphør av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd. Fremførbart underskudd kan fremføres videre hvis selskapet senere igjen skulle bli skattepliktig til Norge. Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j, fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fisjon etter sktl. § 11-11, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.

2.12.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge der overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Overtakende selskap må være hjemmehørende innenfor EØS, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.
- Overtakende selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 femte ledd, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Det overtakende selskapet må stille sikkerhet for skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, se sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Det er Skattedirektoratet som fastsetter sikkerhetsstillelsen. Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt ovenfor, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. 14-48 fjerde ledd fjerde, femte og sjette punktum.

2.12.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt,
- det overtakende selskapet senere flytter til et land utenfor EØS eller flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

2.13 Virkningstidspunktet for fisjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 tredje ledd om virkningstidspunktet for fisjonen, gjelder tilsvarende som for fisjon av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. I følge asal. § 14-12 fjerde ledd nr. 9, jf. asal. 13-33 annet ledd første punktum, inntrer rettsvirkningene av fisjonen på det tidspunktet som er fastsatt i lovgivningen i det landet hvor det enkelte overtakende selskap er hjemmehørende. For overtakende selskap som er underlagt selskapslovgivningen i annen EØS-stat enn Norge, skal fisjonen registreres i foretaksregisteret når foretaksregisteret har mottatt melding fra registreringsmyndigheten i den andre staten om at fisjonen har trådt i kraft, se asal. § 14-12 fjerde ledd nr. 8, jf. asal. § 13-32 tredje ledd.

3 Fisjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge

3.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 sjette ledd kan et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fisjonere uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene, når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge. Fisjonen må skje etter reglene om fisjon over landegrensene i asal. § 14-12.

3.2 Fisjonstyper

Ved fisjon av selskap med begrenset ansvar som er hjemmehørende i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat, gjelder asal. § 14-12, jf. asl. § 14-12 når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge.

Følgende fisjonstyper omfattes:

- Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 første ledd hvor et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat deles ved at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og på overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge, og hvor aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i selskapet eller i overtakende selskap.
- Fisjon som nevnt i asl./asal § 14-2 annet ledd, hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fordeles på to eller flere overtakende selskaper hvor minst ett av disse er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og hvor aksjeeierne i det overdragende selskapet mottar aksjer i overtakende selskap som vederlag.

Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 tredje ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapets morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene når fisjonen skjer over landegrensene. Dermed kan en slik fisjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning. Det samme gjelder mor/datterfisjon etter asl./asal. § 14-11 b, jf. asal. § 14-12 fjerde ledd og asl. § 14-12 jf. asal. § 14-12 fjerde ledd.

3.3 Tilleggsvederlag

For at fisjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fisjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd fjerde punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fisjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn overtakende selskap eller det selskapet som videreføres ved fisjonen. Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 8.6.

3.4 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fisjon bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

3.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fisjonen må skje etter aksjelovene § 14-12. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fisjonen hindrer ikke at fisjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

3.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fisjonen kan gjennomføres uten beskatning selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fisjon.

3.7 Avvikling av det overdragende selskapet

Et selskap som overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i forbindelse med en fisjon, skal oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, jf. sktl. § 11-9. Denne bestemmelsen gjelder tilsvarende der overdragende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd tredje punktum.

3.8 Kontinuitet

3.8.1 Kontinuitet i det overdragende selskapets hjemstat

Et vilkår for skattefrihet er at fisjonen gjennomføres i samsvar med de prinsippene for skattemessig kontinuitet som gjelder for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 sjette ledd siste punktum, jf. annet punktum. Reglene om skattefri fisjon gjelder således bare hvis det i det landet hvor overdragende selskap er hjemmehørende, er regler om skattemessig kontinuitet ved fisjon hvor det overtakende selskap er hjemmehørende i Norge.

3.8.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 sjette ledd tredje og femte punktum jf. § 11-7 fjerde ledd.

3.8.3 Fordeling av aksjekapital

Om eierkontinuitet gjelder sktl. § 11-8 for det utenlandske overdragende selskapet, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd tredje punktum. Som utgangspunkt skal nominell og innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs, fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap. Se nærmere «Fisjon – innenlands», pkt. 4.10.3. Bestemmelsen skal hindre at verdier forskyves mellom selskapene. Dersom reglene i det overdragende selskapets hjemland ivaretar hensynet til eierkontinuitet på annen måte enn ved å fordele aksjekapitalen i samme forhold som nettoverdiene, kan § 11-8 første ledd i visse tilfeller tolkes innskrenkende. Det kreves imidlertid fortsatt at fordelingen av egenkapitalen selskapene imellom tilsvarer fordelingen av nettoverdiene mellom selskapene. Se nærmere brev fra FIN av 6. juli 2015.

3.8.4 Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap

Skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fisjonen, skal videreføres med kontinuitet i overtakende selskap, se sktl. § 11-11 sjette ledd tredje og femte punktum, jf. § 11-7 fjerde ledd. Dette kan for eksempel være tilfelle der det overdragende selskapet har en filial i Norge før fisjonen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.8.5 Eiendeler som tas inn i norsk beskatningsområde ved fisjonen

Kontinuitetsprinsippet er ikke relevant for skatteposisjoner som før fisjonen ikke eksisterte for norske skatteformål. For eiendeler rettigheter og forpliktelser som ved fisjonen tas inn i norsk beskatningsområde, gjelder alminnelige regler om fastsetting av skattemessig verdi. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien etter sktl. § 14-60 flg. Nærmere om fastsetting av inntaksverdien i slike tilfeller, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

3.9 Virkningstidspunktet for fisjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 tredje ledd om virkningstidspunktet for fisjonen, gjelder tilsvarende for fisjon over landegrensene, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. Når overtakende selskap er underlagt norsk rett, får fisjonen virkning fra det tidspunktet da melding vedrørende alle overtakende selskaper er registrert i Foretaksregisteret, se asal. § 14-12 fjerde ledd nr. 10, jf. § 14-8.

4 Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge

4.1 Generelt

Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 femte ledd gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når fisjonen gjennomføres etter prinsipper for skattemessig kontinuitet i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og for norske skatteformål etter de prinsippene som framgår av sktl. § 11-7. Det er således en forutsetning at hjemstaten til det overdragende selskapet har regler om skattemessig kontinuitet for hele transaksjonen, se også FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216.

På selskapsnivå innebærer prinsippene i § 11-7 et krav til videreføring av skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilhørende en norsk filial mv. som utfisjoneres til overtakende selskap, jf. sktl. § 11-7 første ledd. På aksjonærnivå skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd. Nærmere om kravet til kontinuitet, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.9. For eiendeler mv. som ikke faller inn under norsk beskatningsrett, er det også et vilkår at overføringen skjer etter regler om skattemessig kontinuitet i det overdragende selskapets hjemland.

Det er ikke noe krav at fisjonen faller inn under de fisjonsformene som kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning hvor overdragende eller overtakende selskap er hjemmehørende i Norge.

4.2 Betydningen for norske skatteforhold

På selskapsnivå kan fisjon av selskap hvor både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i utlandet få betydning for norske skatteforhold hvis noen av selskapene har en filial i Norge eller på annen måte er begrenset skattepliktig til Norge. På aksjonærnivå vil fisjon av selskap hjemmehørende i utlandet bare ha betydning for norske skatteforhold dersom det overdragende selskapet har aksjonærer skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge.

4.3 Geografisk virkeområde og unntak for lavskatteland utenfor EØS

Det er ikke noe vilkår at selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende innenfor EØS. Skattefritaksregelen i sktl. § 11-11 femte ledd gjelder imidlertid ikke hvis ett eller flere av de selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd første punktum. Om lavskatteland innenfor EØS, se pkt. 4.4.

4.4 Hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Selskap som deltar i fisjonen, og som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, se

sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

4.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Det er ikke oppstilt noe krav til at fisjonen skal følge særskilte selskapsrettslige regler.

4.6 Tilleggsvederlag

For at en fisjon skal være skattefri etter sktl. § 11-11 femte ledd, må det legges til grunn et krav om maksimalt tilleggsvederlag tilsvarende 20 % -kravet i aksjelovene § 14-2 første ledd. Nærmere om 20 % -kravet, se pkt. 2.3. Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 8.6.2.

4.7 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For selskap hjemmehørende i utlandet kan eiendeler, rettigheter og forpliktelser være knyttet til norsk beskatningsområde ved filial eller lignende. Tas disse ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fisjon, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Reglene i sktl. § 14-48 femte ledd om fortsatt inntektsføring av visse skatteposisjoner kommer ikke til anvendelse ved opphør av skatteplikt for eventuell filial i Norge i forbindelse med slike fisjoner, da disse reglene bare gjelder for fusjoner og fisjoner etter sktl. § 11-11 første ledd, dvs. fusjoner og fisjoner hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge. Fortsatt inntektsføring vil imidlertid kunne foretas i medhold av sktl. § 14-48 fjerde ledd hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14.3 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.6.

4.8 Avvikling av det overdragende selskapet

Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at et selskap som ved fisjon overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for utenlandsk selskap i forhold til skatteplikten etter norsk rett.

4.9 Virkningstidspunktet for fisjonen

Virkningstidspunktet for en fisjon mellom utenlandske selskaper, vil normalt være det tidspunktet som følger av selskapslovgivningen i det landet hvor det enkelte overtakende selskap er hjemmehørende.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fiske

- *Sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, § 6-60, § 8-1 første ledd bokstav b og § 8-6.*
- *Lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav i og § 5-10 nr. 2.*
- *Ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav c. jf. § 23-5.*
- *FSFIN § 6-60.*
- *Stortingets vedtak 15. des. 2014 nr. 1722 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-7, § 2-1-5, § 2-3-7, § 3-2-3 og § 3-3-2.,*

1 Generelt

Reglene om fiske gjelder også for selfangst, hvalfangst mv.

2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Lottfisker som ikke er eier/medeier i båt og/eller bruk, har ikke bokføringsplikt. Dette gjelder selv om slike lottakere i skattemessig sammenheng anses å drive virksomhet.

3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

4 Opplysningsplikt

4.1 Næringsoppgave

Foretak som bare har bokføringsplikt, og som ikke utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven, skal levere næringsoppgave 1 (RF-1175). Foretak som har årsregnskapsplikt og andre foretak som frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler, skal levere næringsoppgave 2 (RF-1167).

4.2 Selskapsoppgave

Om hvilke oppgaver som skal leveres i forbindelse med deltakerlignet selskap som driver fiske, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.

4.3 Andre skjema

Det er utarbeidet et skjema «Fiske» (RF-1213) med rettledning (RF-1214). Skjemaet skal brukes av lottfiskere og for beregning av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk.

5 Skattested

Inntekt av fiske skattlegges for personlige skattytere i bostedskommunen, jf. sktl. § 3-1 første ledd. Dette gjelder også personlige deltakere i deltakerlignet selskap, med mindre selskapsinntekten skal skattlegges stedbundet i annen kommune, se emnet «Skattestedet». Inntekt av laksefiske med kilenot eller krokgarn fast i land skattlegges stedbundet i næringskommunen, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav g.

Aksjeselskaper er bare skattepliktig til staten, jf. sktl. § 3-2.

6 Formuen

6.1 Fiskefartøyer

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av fiskefartøyer. Se takseringsreglene § 2-1-5.

6.2 Fiskeritillatelser

Ved kjøp av fiskefartøy med overføring av fiskeritillatelser skal kjøpesummen fordeles mellom fiskefartøyet, redskap, annet tilbehør og fiskeritillatelser. Tidsbegrensede fiskeritillatelser regnes ikke som formue, se URD 21. oktober 2010 (Fjordane tingrett) i Utv. 2010/1645. Tidsubegrensede tillatelser/rettigheter som konsesjoner og deltakeradganger skattlegges som formue dersom de er ervervet 1. januar 1998 eller senere. Deltakeradgang etter lov 26. mars 1999 nr. 15 om rett til å delta i fiske og fangst (deltakerloven) anses som en tidsubegrenset rettighet, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025). Formuesverdien for tidsubegrensede tillatelser/rettigheter settes til omsetningsverdien, men ikke høyere enn kostpris, eventuelt redusert med avskrivning etter sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum.

6.3 Varelager

Lager av tørrfisk, saltfisk, hummer, laks og reker mv. som ikke er solgt ved utgangen av året, tas med som varelager. Om verdsettingen, se emnet «Varebeholdning».

7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Om tidfesting av inntekter og kostnader, se emnene om tidfesting.

8 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

8.1 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se pkt. 8.31.

8.2 Avskrivninger

Om avskrivninger, se emnene om driftsmidler.

8.3 Barn

Om barns inntekt, se emnet «Barn og ungdom» og om minstefradrag i barns lottinntekt, se emnet «Minstefradrag», og FIN i Utv. 1975/105.

8.4 Bergingslønn

Bergingslønn som mottas i forbindelse med assistanse til andre fartøyer, er skattepliktig inntekt og føres som andre driftsinntekter i næringsoppgaven post 3900.

Bergingslønn som utbetales, er fradragsberettiget kostnad i virksomhet. Utbetaling fra forsikringsselskap til dekning av slik kostnad er skattepliktig inntekt.

8.5 Bil

Om bil, se emnene om bil.

8.6 Bot

Bot som ilegges for ulovlig fiske er ikke fradragsberettiget. Nærmere om fradragsrett for bøter mv., se emnet «Bot, gebyr mv.».

8.7 Dagpenger under arbeidsledighet

Alle fiskere i Norge som står i Fiskermanntallet, blad B, har rett til dagpenger under arbeidsledighet.

Garantikassen for fiskere utbetaler dagpengene direkte til den enkelte fisker og innrapporterer beløpet. Det blir trukket skatt ved utbetalingen. Utbetalingen er skattepliktig og skal tas med i personinntekten med bruttobeløpet.

Det beregnes ikke minstefradrag i dagpenger som erstatter virksomhetsinntekt i fiske, herunder mannskapslott.

8.8 Deltakeradgang/strukturkvote

Om deltakeradgang/strukturkvote, se pkt. 8.11.

8.9 Ektefeller

Om ektefellers felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

8.10 Erstatning for tapt fiske

Om erstatning for tap av driftsinntekter i fiske, se pkt. 8.32.

8.11 Fiskeritillatelser, generelt

Fiskeritillatelser er fiske- og fangsttillatelser som tilligger det enkelte fiskefartøy under én bestemt eier. Både personlig skattyter og selskap kan være eier av fiskeritillatelser, herunder deltakeradganger, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025). Fiskeritillatelser omfatter konsesjoner, deltakeradganger, enhets- og strukturkvoter. Den enkelte fiskeritillatelse gir anvisning på en bestemt kvotefaktor som igjen bestemmer fartøyets fangstandel av den årlige totalkvoten på det enkelte fiskeslag. Kvotefaktorene er fastsatt med utgangspunkt i fartøyenes hjemmelslengde og/eller lastekapasitet.

Fiskeritillatelser kan ikke overføres direkte fra en innehaver til en annen. Når et fartøy skifter eier eller når et fartøy kondemneres, vil den tidligere eieren oppgi sine fiskeritillatelser knyttet til fartøyet, og ny tillatelse tildeles den nye eieren etter søknad til fiskerimyndighetene. Vederlag betalt ved overføringen vil reflektere verdien av tillatelsene ved at kjøperen kommer i posisjon til å få tildelt tillatelser som følge av at selgeren oppgir sine.

Når begrepet «kostpris» brukes nedenfor i forbindelse med fiskeritillatelser, er dette den prisen den nye innehaveren har betalt til den tidligere innehaveren for å komme i posisjon til å få utstedt tillatelser. Ofte vil kontrakt om eierskifte av fartøy inngås med forbehold om at erververen får tildelt tillatelser i forlengelse av at selgeren har oppgitt sine.

8.12 Fiskeritillatelser, omdanning og fusjonlfisjon

Skifte av eierform ved skattefri omdanning etter FSFIN § 11-20, utløser ikke skatteplikt for fiskeritillatelser knyttet til fartøy som inngår. Dette gjelder selv om tillatelsen formelt oppgis av det overdragende foretaket, for så å tildeles det overtakende selskapet, se BFU 5/2013. Se også emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform», pkt. 3.8.8. Tilsvarende vil gjelde ved skattefri fusjon eller fisjon etter sktl. kapittel 11. Dette gjelder selv om fartøyet ikke inngår i fisjonen/fusjonen, se LRD (Gulating) 15. mai 2013 i Utv. 2013/1230.

8.13 Fiskeritillatelser, fordeling av kjøpesumlsalgsvederlag

Fiskeritillatelser anses som immaterielle driftsmidler. Ved overdragelse av fiskefartøy med oppgivelse og tildeling av tillatelser, skal de ulike tillatelsene verdsettes særskilt. Det vil bare rent unntaksvis foreligge verdier som kan anses som forretningsverdi (goodwill). Til hjelp ved fordelingen kan det finnes opplysninger i kjøpekontrakt, lånesøknad, styreprotokoller, hos skipsmegler mv. Videre kan det være aktuelt å fastslå teknisk verdi på fartøyet. Det kan også være aktuelt å benytte tilgjengelige opplysninger om salg av fiskefartøy uten fiskeritillatelse.

Hos selgeren er gevinst ved oppgivelse av fiskeritillatelser skattepliktig, og tap er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene om realisasjon av driftsmidler. Det vil normalt være uten skattemessig betydning for selgeren om vederlaget splittes.

8.14 Fiskeritillatelser, fradrag for avskrivninger

8.14.1 Generelt

Fiskeritillatelser som ikke er tidsbegrenset kan bare avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Noen fiskeritillatelser er tidsbegrensede og kan da avskrives lineært, jf. sktl. 14-50. Avskrivning kan foretas fra og med det første inntektsåret de får kvotemessig virkning (kan utnyttes). Om avskrivninger av de ulike typene tillatelser, se nedenfor.

8.14.2 Konsesjon

Enkelte av de norske fiskeriene for den havgående flåten er begrenset til bestemte fiskefartøyer med konsesjon for slikt fiske. Konsesjon er varige tillatelser tildelt med hjemmel i § 12 i lov 26. mars 1999 nr. 15 om retten til å delta i fiske og fangst (deltakerloven).

Konsesjoner anses ikke tidsbegrensede og kostpris kan derfor bare avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel» og LRD i Utv. 2002/471 (Ytterstad Fiskeriselskap AS. Lagmannsretten fant at verdien av ringnotkonsesjon ved kjøp av fiskefartøy var et immaterielt driftsmiddel som ikke kunne avskrives.)

8.14.3 Deltakeradgang

Store deler av de norske fiskeriene er begrenset til fartøy med deltakeradgang. Deltakeradgang innrømmes formelt for ett år av gangen av fiskerimyndighetene i medhold av § 21 i deltakerloven. Det kreves imidlertid ikke at fartøyeier skal søke og tildeles individuelle tillatelser hvert år. For fartøy som oppfyller vilkårene fornyes normalt deltakeradgangen årlig.

Deltakeradganger anses ikke tidsbegrensede, og kostpris kan derfor bare avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel» og LRD i Utv. 2002/471 (Ytterstad Fiskeriselskap AS. Lagmannsretten fant at verdien av ringnotkonsesjon ved kjøp av fiskefartøy var et immaterielt driftsmiddel som ikke kunne avskrives.).

8.14.4 Strukturkvoter

Fartøy/fartøyeiere med visse typer deltakeradganger (jf. deltakerloven § 21) kan søke om å få overført et fartøys kvoteandeler for ulike fiskerier til andre fartøy som strukturkvote hos samme eller andre eiere som tilfredsstiller fastsatte vilkår, jf. forskrift 7. november 2003 nr. 1309 om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten. En tilsvarende ordning gjelder for havfiskeflåten, jf. i forskrift 4. mars 2005 nr. 193 om strukturkvoteordning mv. for havfiskeflåten (lov 3. juni 1983 nr. 40 om saltvannsfiske mv.). En slik konvertert kvoteandel kan fordeles på flere fartøy som strukturkvote. Det mottakende fartøyet får en forhøyet kvoteandel på betingelse av at det avgivende fartøyet permanent tas ut av alle fiskerier som fartøyet har konsesjon, deltakeradgang mv. for. Utfaset fiskefartøy oppgir med andre ord for godt sine fiskeritillatelser til vedkommende fiskerier.

Strukturkvoter tildeles for ett år av gangen og kan tildeles i inntil 20 år. Strukturkvote som er tildelt første gang før 2007, kan tildeles i inntil 25 år regnet fra og med 2008. Fiskerimyndighetenes prøving av om vilkårene for tildeling er oppfylt, gjøres før første gangs tildeling. Årlig tildeling skjer deretter normalt uten ny prøving. Da strukturkvoter kan tildeles i et begrenset antall år, avskrives de lineært etter sktl. § 14-50. Kostpris for strukturkvoter tildelt første gang før 2007 kan avskrives over 25 år, regnet fra og med inntektsåret 2008.

Kostpris på strukturkvoter som er tildelt i 2007 eller senere, kan avskrives over 20 år (fra inntektsåret 2008).

Kostpris på strukturkvoter som er tildelt i 2008 eller senere, avskrives lineært over 20 år fra og med det året strukturkvoten får kvotemessig virkning.

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel», pkt. 2.2.3.

8.14.5 Enhetskvoter

Fra og med 2006 er tilnærmet samtlige enhetskvoter omgjort til strukturkvoter. Kostpris på eventuelle eksisterende enhetskvoter kan avskrives lineært over levetiden, se sktl. § 6-10 tredje ledd annet punktum, jf. § 14-50, og SKD 13. desember 2005 i Utv. 2006/983.

8.15 Forsikring

8.15.1 Pakkeforsikring iht. overenskomst/tariffavtale

Arbeidsgiver plikter å tegne visse forsikringer for mannskapet han til enhver tid har i sin tjeneste. Til den som har mannskap i tjeneste tilbyr forsikringsselskapene en såkalt pakkeforsikring. Denne forsikringen omfatter følgende:

- persondel som omfatter:
  - yrkesskadeforsikring
  - avtalte tilleggsdekninger til yrkesskadeforsikringen
  - gruppelivsforsikring.
- sjødel som omfatter:
  - forlishyre
  - dødsfallshyre
  - mannskapstøy og effekter
  - hjemsendelsesomkostninger ved sykdom.

Premie til pakkeforsikring medfører ikke skatteplikt for mannskapet, men er fradragsberettiget for høvedsmann/båteier.

8.15.2 Refusjon av forsikringspremie for båt og bruk

Ved landligge på grunn av kvoteregulering av fiske mv. vil det forekomme at kostnadsført forsikringspremie på fartøy, redskap o.l. blir nedsatt. Nedsettingen skal redusere premiefradrag/tas til inntekt det året den blir avregnet/utbetalt.

Er tilbakebetalingen over kr 25 000 i inntektsåret skal den innrapporteres av forsikringsselskapet, se Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17.9.2013 nr. 1092, § 5-5-10 bokstav c(lignl.).

8.16 Fraktinntekter, slep mv.

Betaling for frakting, slep mv. under fiske blir som regel fordelt på deltakerne i fisket på samme måte som lottene og tas også med i oppgjøret fra fisket.

Om forholdet til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, se pkt. 9.

8.17 Inndragning

Om den skattemessige behandlingen av inndragning av fangst og/eller redskap ved ulovlig fiske, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

8.18 Kommunikasjonsutstyr

Kostnader til kommunikasjonsutstyr om bord (for eksempel VHF-radio, nødradio og nødpeileutstyr) er fradragsberettiget etter de vanlige reglene for driftsmidler.

Om fradrag for telefonkostnader, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

Kostnader til private telefonsamtaler under fiske inngår i fradraget for småutgifter, se ovenfor.

8.19 Konsesjon

Om konsesjon, se pkt. 8.11.

8.20 Kontingent

Om kontingent til Norges Fiskarlag, se emnet «Kontingenter», pkt. 3.

Om kontingent til Norges Kystfiskarlag, se emnet «Kontingenter», pkt. 5.

8.21 Kosthold

8.21.1 Generelt

Det gis fradrag for kostnad til kosthold under fiske og fangst, jf. sktl. § 6-60 fjerde ledd. Er det felles kosthold om bord, skal disse felleskostnadene fremgå av høvedsmannens/rederens regnskap.

Fri kost under fiske er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Familieforsørgere og enslige behandles likt.

8.21.2 Bokføringspliktig

Fiskere med bokføringsplikt, herunder de med årsregnskapsplikt, skal føre kostutgiftene i regnskapet på grunnlag av originalbilag.

Hjemmefiskere (overnatting hjemme) vil ofte ha vanskeligheter med å skille kostutgifter i fiske fra kostutgifter i hjemmet. Fradraget må da fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 86 per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen, jf. takseringsreglene § 3-3-2.

8.21.3 Ikke-bokføringspliktig

For ikke-bokføringspliktige lottakere gis fradrag for kostutgifter som de har dekket selv utenom felles kosthold. Kostnadene må dokumenteres.

For lottakere som deltar i hjemmefiske (overnatting hjemme) og som ikke kan dokumentere kostutgiftene, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 86 per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen, jf. takseringsreglene § 3-3-2.

8.22 Lottlhyre

8.22.1 Generelt

Ved felles fangst foretas oppgjør ved at nettoutbyttet av fangsten etter fradrag for fellesutgifter (delingsfangsten) fordeles på båtlott, redskapslott og mannskapslott. Mannskap mv. som deltar i den felles fangsten, får sin andel av mannskapslotten. All lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet. Dette gjelder også for mannskapslott. Se likevel om minstefradrag for skoleungdommer som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se emnet «Minstefradrag», pkt. 3.3.6.

På en del fartøyer mottar noen av mannskapet både lott- og hyreinntekt. Andre mottar utelukkende hyre. Hyre kan være fastsatt som et fast beløp per tidsenhet, men er ofte resultatavhengig, for eksempel regulert som en viss andel av lotten. Hyre dekkes av fellesutgiftene eller av båtlotten. Hyre beskattes som hovedregel som lønn. Hyre som båteieren tar ut som eneeier, behandles ikke som hyre, men som en del av virksomhetsinntekten. Godtgjørelse for egen arbeidsinnsats som ansvarlig deltaker tar ut av et deltakerlignet selskap, behandles heller ikke som hyre, men som arbeidsgodtgjørelse til deltaker, jf. selskapsl. § 2-26, se emnene «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden» og «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap». I et kommandittselskap vil kommandittistens hyre ved arbeid om bord kunne behandles som lønn, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.3.2.

Lotter, parter og hyreutbetaling skal innrapporteres gjennom a-ordningen.

8.22.2 Hyrekostnader, arbeidsgiveravgift

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av hyre utbetalt til deltakere i fiske. Av all annen hyreutbetaling svares arbeidsgiveravgift. Se for øvrig emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

8.22.3 Lossepenger

Timegodtgjørelse som rederi utbetaler til mannskap som faktisk deltar i lossing, anses ikke som inntekt ved fiske, og utbetalingen blir arbeidsgiveravgiftspliktig.

8.22.4 Landslott

Ved laksefiske, sildefiske mv. kan fisker bli avkrevd landslott fordi han har festet fiskeredskap fast i land på andres eiendom. Slik landslott betales etter avtale eller etter en bestemt prosentandel av fangsten. Landslott er fradragsberettiget for fisker i den utstrekning vedkommende inntektsbeskattes for den aktuelle fangsten.

Landslott er skattepliktig for mottakeren.

8.22.5 Mannskapslott

Mannskapslott behandles som inntekt av virksomhet. Det skal i utgangspunktet ikke gis minstefradrag i mannskapslott. Om minstefradrag i mannskapslott for skoleungdommer på sommerjobb, se emnet «Minstefradrag», pkt. 3.3.6.

8.22.6 Garantilott fra Garantikassen

Garantilott fra Garantikassen for fiskere er skattepliktig og regnes som inntekt ved deltakelse i fiske. Beløpet utbetales til båteier eller den som har ansvaret for oppgjør. Denne fordeler beløpet på mannskapet i henhold til Garantikassens avregning. Garantilotten skal innrapporteres.

8.23 Overlevingsdrakt

Kjøp av overlevingsdrakt kan fradragsføres i anskaffelsesåret dersom kostpris er under kr 15 000, sml. sktl. § 14-4 første ledd bokstav b. Er kostprisen høyere, skal den tilføres saldo i saldogruppe d. Kostprisen regnes inklusiv merverdiavgift når avgiften ikke kommer til fradrag i avgiftsoppgjør. Ved første gangs anskaffelse av drakter, må anskaffelsene ses under ett i forhold til grensen for aktivering og avskrivning/direkte fradragsføring.

8.24 Premie til pensjonstrygden

Premie til pensjonstrygden for fiskere er fradragsberettiget. Pensjonsalder for fiskere er 60 år, jf. lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere (Fiskerpensjonsloven).

8.25 Privat bruk av båt

Fordelen ved privat bruk av båt til ferieturer e.l. er skattepliktig inntekt.

8.26 Produktavgift

Produktavgift som er pålagt fiskerinæringen, kommer til fradrag i driftsinntektene, og føres i næringsoppgaven post 3300. For inntektsåret 2015 er produktavgiften 3,1 %, se Stortingets vedtak 15. desember 2014 nr. 1722 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015.

Produktavgift for 2016

For inntektsåret 2016 er produktavgiften 2,7 %.

8.27 Påkostning eller vedlikehold

Om grensen mellom påkostning og vedlikehold, se emnene om driftsmidler og emnet «Vedlikehold».

8.28 Refusjon av merverdiavgift til lottaker

Lottakere som selv holder redskap, får etter søknad til skattekontoret refundert merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 10-6. Refusjonsbeløpet er skattepliktig inntekt.

8.29 Reisekostnader

Reisekostnader som fiskeren har ved på- og avmønstring, er fradragsberettiget som yrkesreise. Mannskap som bare har hyre (lønnstakere) kan velge å behandle reisen etter reglene om besøksreiser. Slike kostnader føres til fradrag direkte i selvangivelsen. Reisekostnader skal ikke redusere beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, jf. FSFIN § 6-60-1 annet ledd.

Om fradrag for reise ved besøk i hjemmet, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

8.30 Selvassuransefond

Avsetning til selvassuransefond kan foretas med virkning for inntektsfastsettingen når fartøyet er på minst 50 bruttoregistertonn og brukes i virksomhet, jf. sktl. § 8-6.

Foreligger det ikke full kaskoforsikring for fartøyet, vil eieren være selvassurandør for den delen av skaden som ikke dekkes av kaskoforsikringen. Det kan avsettes beløp som tilsvarer differansen mellom premie for full kaskoforsikring og den premie som faktisk betales. Årets avsetning reduseres eller faller bort dersom skattyteren samme år krever fradrag for tap som skyldes selvassuranse, og som ikke dekkes av tidligere års avsetning.

Ubenyttet avsetning som ikke er brukt innen 10 år, tas til inntekt det året 10-årsfristen utløper. Avsetning foretatt for inntektsåret 2005 og som ikke er benyttet innen utgangen av 2015 tas dermed til inntekt i inntektsåret 2015. Tilbakeførte avsetninger til selvassuransefond skattlegges i den kommunen hvor skattyteren er skattepliktig for tilbakeføringsåret.

Ved salg eller tap av fartøy inntektsføres eventuell ubenyttet del av selvassuransefond. Skattyteren kan imidlertid velge å få medregne fondet i salgssummen/erstatningen. Om føring på gevinst-/tapskonto, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

8.31 Sjøhyre mv.

8.31.1 Bokføringspliktige fiskere

Fiskere gis fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre mv. herunder hansker og langstøvler. Fiskere med bokføringsplikt skal føre kostnader til sjøhyre mv. i regnskapet på grunnlag av bilag.

8.31.2 Lottakere som ikke er bokføringspliktige

Lottakere gis fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre mv., herunder hansker og langstøvler. Foreligger ikke dokumentasjon, kan det gis fradrag med kr 2 600 for kostnader til sjøhyre mv. for helårsfiskere under forutsetning av at de dekker kostnadene selv. For sesongfiskere kan fradrag gis med kr 1 700. Se takseringsreglene § 2-3-7. Fradraget skal føres i skjemaet «Fiske» (RF-1213).

8.32 Skadeserstatning

Om mottatt erstatning ved tap av avskrivbare driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Om mottatt erstatning for partiell skade, se emnet «Skadeserstatning».

Mottatt erstatning for helt eller delvis tap av fangst er skattepliktig som inntekt av virksomhet i fiske.

Mottatt erstatning for tapt fiske er skattepliktig som inntekt av virksomhet i fiske.

Under fiske kan det oppstå forhold hvor fiskeren yter direkte erstatning for skade eller tap til andre uten at dette dekkes av forsikringsselskapet, f.eks. tap på fiskeredskaper. Om fradragsrett for slike erstatninger, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 5. Fradragsføres slike utbetalinger, må det opplyses hvem som har mottatt erstatningen.

8.33 Småutgifter

Fiskere som overnatter utenfor hjemmet på grunn av arbeidet og enten krever fradrag for faktiske kostnader til kost eller har helt eller delvis fri kost, har for 2015 krav på fradrag for småutgifter med kr 100 per dag, jf. takseringsreglene § 1-3-7.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg. Fradrag kan etter dette bare gis for dokumenterte kostnader av den art som omfattes av begrepet "småutgifter", dvs. utgifter til telefon, ekstra avis mv.

8.34 Studiekostnader

Om kostnader til studiereiser mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

8.35 Sykepenger

Utbetalte sykepenger er skattepliktig inntekt. Det beregnes ikke minstefradrag i sykepenger som erstatter inntekt av virksomhet, herunder lottinntekt i fiske, se pkt. 8.22.

Sykepenger til fisker som bare har hyre skal innrapporteres. Det samme gjelder sykepenger til fisker som erstatter virksomhetsinntekt.

8.36 Tilskudd

8.36.1 Føringstilskudd

Føringstilskudd er skattepliktig inntekt av fiske.

8.36.2 Investeringstilskudd

Om investeringstilskudd, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 9.6.

8.37 Underskudd

Om underskudd, se emnet «Underskudd».

8.38 Uttak av fisk til eget bruk

Verdien av fisk fra egen fangst som tas ut privat, er skattepliktig inntekt.

Uttak av fisk til eget bruk settes til kr 1 300 per husstandsmedlem, jf. takseringsreglene § 3-2-3. For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen til det halve.

8.39 Vedlikehold eller påkostning

Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnene om driftsmidler og emnet «Vedlikehold».

9 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

9.1 Generelt

Fiskere som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, har krav på et særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i alminnelig inntekt. Fradraget gis ikke i personinntekt. Fradraget utgjør 30 % av netto arbeidsinntekt om bord under fiske på havet eller ved kysten, maksimalt kr 150 000, jf. sktl. § 6-60.

Som deltakere i fiske regnes hele mannskapet om bord på en fiskebåt. Kokk, maskinist mv. har således krav på dette fradraget på lik linje med de som arbeider på dekk og deltar i selve fisket.

9.2 Kombinasjon av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk

Fyller en person vilkårene for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk i samme inntektsår, skal det først gis særskilt fradrag for sjøfolk innenfor et maksimalbeløp på kr 80 000, jf. sktl. § 6-61. Se for øvrig emnet «Sjøfolk», pkt. 3. Da maksimalbeløpet for særskilt fradrag for fiskere er kr 150 000, kan det i slike tilfelle gis særskilt fradrag for fiskere inntil summen av de særskilte fradragene for sjøfolk og fiskere utgjør kr 150 000.

9.3 Hvilke typer fiske og fangst som omfattes av reglene

For å få det særskilte fradraget må skattyter ha drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten. Dette omfatter alle former for saltvannsfiske og fangstvirksomhet på sjøen, uten hensyn til om skattyter har drevet virksomheten alene eller sammen med andre. Dette gjelder også dykking etter skjell fra båt. Særskilt fradrag i alminnelig inntekt gis både til bokføringspliktige fiskere, lottfiskere og lønns-/hyremottakere i fiske.

9.4 Krav om hovedbeskjeftigelse

9.4.1 Generelt

Det særskilte fradraget gis fiskere som har hatt fiske eller fangst på havet eller ved kysten som hovedbeskjeftigelse i til sammen minst 130 dager av inntektsåret, jf. FSFIN § 6-60-2 første ledd siste punktum.

Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, og dels i arbeid som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, er det tilstrekkelig at arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk. Se for øvrig pkt. 9.2.

Med «hovedbeskjeftigelse» menes at vedkommende i 130-dagersperioden i det vesentligste av tiden har hatt fiske som hovedbeskjeftigelse. Skattytere som hele året bare har fiske som bierverv, kan ikke kreve særskilt fradrag. Det gis for eksempel ikke fradrag til kilenotfiskere/krokgarnfiskere som samtidig med fisket også driver gårdsbruk. Pensjonister anses å ha fiske som hovedbeskjeftigelse hvis de driver fiske eller fangst i minst 130 dager av inntektsåret og ikke har noe annet erverv.

9.4.2 Nærmere om kravet til varighet

Kravet om minst 130 dagers deltakelse i fiske eller fangst gjelder tilsvarende som for 130-dagerskravet for særskilt fradrag for sjøfolk etter skatteloven § 6-61 med tilhørende forskrift og praksis, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 14.

I følge FSFIN § 6-60-2, anses vilkåret om minst 130 dager deltakelse i fiske eller fangst i inntektsåret oppfylt for skattyter som har en arbeids- eller oppdragsavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dagers deltakelse pr. år. For fisker med ansvar for det fartøyet fisket skal utføres fra (selvstendig næringsdrivende), kan alternativt den forutsatte varighet dokumenteres med driftsopplegg for fartøyet. Som selvstendig næringsdrivende i denne sammenhengen regnes eier/driver av fartøy, herunder deltaker i deltakerlignet selskap som eier/driver fartøyet og hvor deltakeren deltar i fisket.

9.4.3 Uforutsett avbrudd i fisket

En fisker som fyller vilkårene i FSFIN § 6-60-2, har rett til særskilt fradrag for fiskere selv om fisket blir avbrutt på grunn av uforutsette omstendigheter som medfører at antall dager med fiske blir færre enn 130. I slike avbruddstilfeller må fiskeren kunne dokumentere at han oppfyller vilkårene i FSFIN § 6-60-2 ved arbeids- eller oppdragsavtale eller driftsopplegg for fartøyet. Perioder med fangststopp anses i denne sammenhengen som uforutsett avbrudd i fisket.

9.4.4 Oppstartsår og avslutningsår som fisker

En fisker vil i oppstartsåret eller avslutningsåret for en lengre periode som yrkesfisker også være berettiget til særskilt fradrag for fiskere når han er omfattet av avtaler som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord i året, eller er eier/driver av fartøy med driftsopplegg som normalt medfører minst 130 dagers driftstid.

Enefisker som i løpet av året slutter som fisker, omfattes hvis vilkårene i tidligere år var oppfylt, selv om enefiskeren ikke omfattes av avtaler som nevnt. Det samme gjelder enefisker som etablerer virksomhet som fisker i året, dersom det er grunn til å anta at vilkårene vil være oppfylt i etterfølgende år.

9.4.5 Reisedager/frakt av mannskap mv. ved på og avmønstring

Båteiere/høvedsmenn får medregnet den tiden som går med til å hente eller frakte hjem mannskap og redskaper. Reisedager ved på- og avmønstring på fangst- og fiskefartøy regnes også med i 130-dagersperioden.

9.4.6 Søn- og helligdager, hjemmefiskere

Hjemmefiskere kan ikke regne med søn- og helligdager i driftstiden dersom de rent faktisk ikke har drevet fiske på disse dagene.

9.4.7 Arbeid på land

Tid som medgår til å arbeide på land, regnes normalt ikke med. Dersom en ellers aktiv fisker av driftsmessige årsaker må arbeide på land i kortere perioder med ulike arbeidsoppgaver for båtlaget mens båten er ute på fiske, kan han likevel regne landoppholdet med i driftstiden. Dette gjelder for eksempel arbeid med egning, sløying, reparasjoner mv. Det må stilles krav om at vedkommende hele inntektsåret sett under ett er med om bord og deltar i fisket i større utstrekning enn han er på land og utfører arbeidsoppdrag som «landmann» i båtlagets regi.

9.4.8 Kvotereguleringer

Fiskere som på grunn av kvotereguleringer bare drar ut på fiske enkelte dager i en periode, anses å ha fiske som hovedbeskjeftigelse i hele perioden. Dette forutsetter at fisket er eneste inntektsgivende beskjeftigelse i perioden, og at en viss regularitet i fisket kan sannsynliggjøres.

9.4.9 Landligge

Landligge som skyldes dårlig vær, må også tas med som driftstid i forhold til bestemmelsen om særskilt fradrag. Også tid som går med til kortere uforutsette reparasjonsopphold (akutte reparasjoner) mens båten er på fiske, kan regnes med.

9.4.10 Fiskefartøy brukes til andre oppdrag

Tidsrom hvor fartøyet er tatt ut av fiske for å utføre frakt- og/eller slepeoppdrag, skal ikke telle med ved beregningen, med unntak av tilfeldige kortere oppdrag.

9.4.11 Sykdom, arbeidsledighet

Har fiskeren ikke kunnet delta aktivt i fiske på grunn av sykdom, skal den tiden vedkommende har mottatt sykepenger regnes med i 130-dagersperioden. Tidsrom hvor skattyter mottar arbeidsavklaringspenger regnes ikke med i 130-dagersperioden.

Perioder hvor fiskeren mottar trygd under arbeidsledighet, skal ikke telle med.

9.5 Underskudd

Skattyter skal ha særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd ved fastsetting av alminnelig inntekt. Samlet underskudd som inkluderer særfradraget for fiske, behandles på vanlig måte ved at det overføres til fradrag hos ektefellen eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Underskudd».

9.6 Spesielt om maksimumsbeløpet for særskilt fradrag

9.6.1 Generelt

Maksimumsbeløpet på kr 150 000 gjelder for hver person og for hvert inntektsår.

9.6.2 Ektefeller

Dersom begge ektefeller har rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, gjelder maksimumsbeløpet for hver av dem.

9.6.3 Dødsfall

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren dør i løpet av året.

9.6.4 Bosatt i Norge en del av året

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren bare har vært bosatt i Norge en del av året, f.eks. på grunn av inn eller utflytting. Skattyter må imidlertid ha hatt inntekt av fiske i minst 130 dager i den perioden av inntektsåret han har vært bosatt i Norge.

9.6.5 Etterbetaling

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk skal ikke økes selv om skattyteren får utbetalt og skattlegges for fiskeinntekt opptjent i tidligere år i tillegg til årets fiskeinntekt. Dette gjelder også om skattyteren ikke har utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i de tidligere år.

9.7 Beregningsgrunnlaget

9.7.1 Inntekter

Følgende inntekter av fiske skal tas med i grunnlaget for særskilt fradrag:

- nettoinntekt av enefiske
- mannslott
- hyre-/lønnsinntekt som aktiv fisker
- garantilott (minstelott)
- feriepenger
- redskapslott
- sykepenger/sykelønn som fisker
- erstatning fra forsikringsselskap for tapt arbeidsfortjeneste i fiske når mottaker er aktiv fisker, og vilkårene om driftstid mv. er oppfylt i perioden før det tidsrommet erstatningen gjelder for
- verdien av fisk til eget bruk med det beløp som blir skattlagt
- skipperlott til eier når eieren deltar aktivt i fiske, men bare for slik lott som ikke overstiger beløp som fremgår av tariffavtale eller eventuell individuell avtale om fordeling av felles fangst.

Følgende inntekter inngår ikke i beregningsgrunnlaget:

- båtlott
- inntekt ved sanking av tang og tare
- dagpenger under arbeidsløshet
- vederlag for arbeid på land med egning av liner, sløying av fisk, reparasjon av båt og redskaper mv. Om særskilt fradrag for såkalte «landmenn» tilknyttet båtlag som deltar i slikt arbeid, se pkt. 9.4.7
- fraktinntekter, når fartøyet tas ut av fiske for å utføre fraktoppdrag eller slepeoppdrag. Dette gjelder også kortere tilfeldige oppdrag.

9.7.2 Kostnader

Følgende kostnader skal redusere beregningsgrunnlaget:

- kostutgifter, herunder kostutgifter som ikke er ført til fradrag som felleskostnader
- småutgifter
- for lottfiskere; kostnader til redskap som lottfisker holder og som skal dekkes av lottinntekten
- for enefisker; bare kostnader i den utstrekning de vedrører inntekten av enefiske.

Beregningsgrunnlaget skal ikke reduseres med følgende kostnader:

- kostnader til sjøhyre mv.
- reisekostnader ved på- og avmønstring
- reisekostnader ved besøk i hjemmet, herunder kost- og småutgifter på reisen
- rentekostnader
- minstefradrag i hyre-/lønnsinntekt
- kostnader til trygdepremier.

10 Realisasjon av driftsmidler

Om behandling av vederlag ved salg av/erstatning for tap av driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

11 Opphør av virksomhet

Om enkelte skatteregler ved opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

12 Merverdiavgift

12.1 Uregistrert fisker

Fisker som ikke er registrert eller registreringspliktig i merverdiavgiftsmanntallet, skal ta med inntekter og kostnader inklusiv merverdiavgift ved inntektsligningen. Det samme gjelder ved fastsetting av inngangsverdi for driftsmidler, for eksempel redskap, sml. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, tredje punktum.

I den utstrekning lottfiskere etter søknad får refundert merverdiavgift i forbindelse med kjøp av redskap, skal det refunderte beløpet tas til inntekt.

12.2 Skyldig merverdiavgift

Skyldig merverdiavgift ved inntektsårets utgang er fradragsberettiget som gjeld.

12.3 Merverdiavgift til gode

Merverdiavgift som fiskeren i følge årsoppgaven har til gode, er skattepliktig formue.

13 Folketrygd

Om avgifter til folketrygden, se emnene «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag» og «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

Flypersonell (sivilt)

- *Sktl. § 5-11, § 6-13 og § 6-30 første ledd.*
- *FSSD § 6-13.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-1 til § 1-2-4, samt § 1-3-6.*

1 Generelt

Nedenfor behandles bare sivilt flypersonell. Om militært flypersonell, se emnet «Forsvarspersonell».

Flypersonell har mobilt arbeidssted og anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet. Dette gjelder selv om arbeidet utføres om natten. Dette innebærer at flypersonell ikke anses å være på tjenestereise når de er på det mobile arbeidsstedet, og derfor ikke kan oppebære skattefri kostgodtgjørelse for denne tiden.

Nærmere om mobilt arbeidssted, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 2.2.

Om når personer anses å overnatte utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Har flypersonell opphold utenfor hjemmet i forbindelse med f.eks. kurs eller møter, gjelder de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

2 Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting

2.1 Inntektsfradrag

Flypersonell gis fradrag for merutgifter til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

2.2 Kostgodtgjørelse

2.2.1 Kostnadene dokumenteres

Mottar skattyteren kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting og fremlegger dokumentasjon for de faktiske medgåtte utgifter til kost,

gjennomføres avregning av godtgjørelsen mot disse (nettometoden). Eventuelt underskudd inngår ikke i minstefradraget.

2.2.2 Kostnadene dokumenteres ikke, innland

Fremlegges ikke dokumentasjon for de faktiske påløpte kostutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innenlands, men vilkårene for å innrømme fradrag for øvrig er oppfylt, kan avregning av godtgjørelsen foretas mot satsene i takseringsreglene. Se takseringsreglene og emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Overskudd på mottatt godtgjørelse går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Fradrag for underskudd på mottatt godtgjørelse gis bare dersom det fremlegges dokumentasjon for faktiske kostnader eller når kostnaden beregnes etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

2.2.3 Kostnadene dokumenteres ikke, utland

Ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting utenlands har Riksskattestyret uttalt at det ikke er grunnlag for å anta at kostgodtgjørelse utbetalt etter satsene i flyselskapenes regulativ gir noe overskudd. Dette gjelder selv om flyselskapenes regulativ har høyere satser enn statlig regulativ.

3 Losji

Om behandling av godtgjørelse til dekning av losjikostnader, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.

Fradrag for merkostnader til losji gis kun når skattyter kan dokumentere kostnadene, jf. FSSD § 6-13-2.

4 Kostutgifter ved fravær uten overnatting

4.1 Inntektsfradrag

Er skattyteren hjemmefra mindre enn ett døgn, anses han normalt ikke å ha merkostnader til kost. Om fradrag i de tilfeller skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 2.3.

4.2 Kostgodtgjørelse

Flypersonell anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet.

Kostgodtgjørelse ved fravær fra hjemmet under 12 timer anses alltid fullt ut som lønn. Eventuell kostgodtgjørelse i forbindelse med arbeid om bord kan ikke overskuddsberegnes etter den forenklede metode for kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting.

Om godtgjørelse ved daglig fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 2.3.

5 Bostedstillegg

Bostedstillegg til flypersonell som er stasjonert i utlandet, er skattepliktig. Det gis fradrag for eventuelle merkostnader, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

6 Uniform

Uniformsgodtgjørelse skattlegges ikke.

7 Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko og Loss of licence

Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko kommer til fradrag som premie til syke- og ulykkesforsikring. Sum fradrag for tilleggspremie og premie for Loss of licence kan maksimalt utgjøre kr 700, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d, og inngår i minstefradraget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Arbeidsgivers dekning av premie til Loss of licence er skattepliktig, og skal innrapporteres som lønn.

Nærmere om skatteplikt for utbetaling ved inntreden av forsikringstilfelle, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

8 Reise mellom hjem og fast arbeidssted

Om fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og spesielt pkt. 2.5.

9 Fri bolig

Om fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig».

10 Akklimatiseringstillegg

Akklimatiseringstillegg er skattepliktig.

11 Fordel ved rimelige reiser

Når det gjelder fordelen ved rimelige reiser for flypersonell, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.1.

12 Andre kostnader

Kostnader til
- pliktig legekontroll
- fornyelse av flysertifikat
- nødvendig spesialutstyr
- faglitteratur, se emnet «Faglitteratur»

er fradragsberettiget når skattyter må betale kostnadene selv. Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

Kostnader til typeutsjekk på ny flytype i forbindelse med tiltredelse av stilling, er som hovedregel ikke fradragsberettiget da dette ikke anses som ajourhold av flygerutdanningen. Er slik typeutsjekk et vilkår for å fortsette i en stilling flygeren allerede har, vil det derimot foreligge fradragsrett, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader», pkt. 2.

Kostnader til fornyelse av flysertifikat er ikke fradragsberettiget dersom flygeren ikke arbeider som flyger når kostnadene pådras.

Flyttekostnader

– *Sktl. § 6-1 og § 6-30.*

1 Vilkår for fradrag

1.1 Hovedregel

Flyttekostnader som hovedsakelig er pådratt for å overta stilling, er fradragsberettigede når betingelsene for øvrig er oppfylt. Spesielt ved kort flytteavstand kan det være andre forhold som har vært hovedmotivet for flyttingen. Det er uten betydning om skattyteren har hatt inntektsgivende arbeid før flyttingen. Forutsetningen er imidlertid at skattyteren har akseptert tilbud om stillingen før flyttingen tok til.

Skattyter som flytter for å starte eller overta virksomhet, vil ha krav på fradrag for flyttekostnader.

1.2 Studenter mv.

Heltidsstudent har ikke krav på fradrag for flyttekostnader til studiestedet, selv om han skal ha arbeid på studiestedet ved siden av studiene. Dette gjelder også om studenten har en heltidsjobb på studiestedet i feriene. Om studenter som får fradragsrett for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kostnader til studiene fordi de mottar lønn for å studere, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

Studenter har krav på fradrag for flyttekostnader, regnet fra det skattemessige hjem, i forbindelse med overtakelse av stilling etter endt studium. Dersom flytting foretas fra studiested til arbeidssted, må fradrag for flyttekostnadene begrenses til hva flytting mellom skattemessig hjem og arbeidssted ville ha kostet.

1.3 Utland

Fradragsretten gjelder også kostnader til flytting fra utlandet til Norge og fra Norge til utlandet, såfremt inntekten i den nye stillingen vil være skattepliktig i Norge.

1.4 Fratreden fra stilling

Flyttekostnader i forbindelse med fratreden fra stilling er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget. Pensjonister som må fraflytte tjenestebolig ved oppnådd pensjonsalder/tilståelse av uføretrygd, har imidlertid krav på fradrag, se FIN 21. oktober 1975 i Utv. 1975/587. Fradragsretten for disse omfatter i prinsippet bare kostnader til rydding av og utflytting fra tjenesteboligen. I praksis er det også godkjent fradrag for flyttekostnader helt frem til den nye bolig i rimelig utstrekning.

1.5 Stortingsrepresentant

Om flyttekostnader for stortingsrepresentanter, se emnet «Stortingsrepresentanter mv.».

2 Hva fradragsretten omfatter

2.1 Generelt

Fradragsretten omfatter bl.a.

- reisekostnader for skattyteren selv og hans husstand. Er reisen foretatt innenlands med egen privatbil, beregnes fradragets størrelse etter de kilometersatser som anvendes når en privatbil brukes noe i yrket, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader»
- kostnader til flytting av innbo og løsøre, herunder kostnader til pakking, emballasje, nødvendig lagerleie, særskilt forsikring av innbo mv. under transport og lagring mv.
- renholds- og oppryddingskostnader
- karantenekostnader for kjæledyr
- kostnader til montering av oppvaskmaskin mv. i den nye boligen

Også andre kostnader i forbindelse med overtakelse av ny stilling, som f.eks. telefonkostnader og reisekostnader i forbindelse med konferanser om den nye stillingen vil være fradragsberettiget. Indirekte kostnader som f.eks. kostnader til annonser om ny bolig, meglerprovisjon, tinglysningsgebyr og dokumentavgift ved kjøp av bolig vil ikke komme til fradrag. Det kan heller ikke kreves fradrag for påkostning på den nye boligen. Det er ikke fradragsrett for kostnader til besiktigelse av andre boliger enn den en flytter til.

Flyttekostnadene må kunne dokumenteres eller sannsynliggjøres på annen måte. For lønnstakere og pensjonister inngår kostnadene i minstefradraget.

Merkostnader til kost og losji i forbindelse med overnatting under flyttingen gis det fradrag for etter samme regler som for merkostnader ved yrkesreiser/opphold utenfor hjemmet. Tilsvarende gjelder ved overnatting i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling. Slike kostnader inngår ikke i minstefradraget. På samme måte gis det fradrag for familieforsørgers merkostnader til kost og losji på det nye stedet dersom familien ikke har kunnet flytte samtidig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Om fradragsrett for kostnader i forbindelse med intervju mv. hvis en ikke får stillingen, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.7.1.

2.2 Personforsikring

Eventuell særskilt ulykkesforsikring under reisen behandles etter reglene for vedkommende forsikring, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Flyttegodtgjørelse

For skattytere som har fått flyttegodtgjørelse etter satser og bestemmelser i statlig regulativ (særavtale), kan det legges til grunn at flyttegodtgjørelsen er medgått. Gis det godtgjørelse for flyttekostnadene på annet grunnlag, må dekningsbeløpet stå i et rimelig forhold til hva lignende flytting ville ha kostet etter gjengse priser.

Dekkes/refunderes de fradragsberettigede flyttekostnadene av arbeidsgiver mot originalbilag, foreligger ikke skattepliktig overskudd.

Refusjon av og godtgjørelse til dekning av flyttekostnader som ikke er fradragsberettiget anses i sin helhet som lønnsinntekt.

4 Stedet for fradrag

Flyttekostnader i forbindelse med etablering eller overtakelse av virksomhet kommer til fradrag i den kommunen virksomhetsinntekten skattlegges. Tilsvarende kostnader for en lønnsmottaker/pensjonist kommer til fradrag i vedkommendes skattekommune, normalt fraflyttingskommunen.

Folketrygd – nedsettelse

- *Ftrl. § 3-15 fjerde ledd.*
- *Forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (ftrl.).*
- *Forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (ftrl.).*

1 Generelt

Ved manglende betaling av trygdeavgift og skatt skal pensjonsgivende inntekt på visse vilkår settes ned.

Nedsettelsen skal gis virkning for trygdeavgift og pensjonspoeng.

2 Nedsettelse ved manglende betaling

2.1 Hovedregel

2.1.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt skal settes ned hvis trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår og skatt og avgift som er utlignet sammen med denne

- ikke er fullt betalt innen tre år etter utløpet av utligningsåret, eller
- er vedtatt nedsatt/ettergitt/avskrevet som uerholdelig.

Se forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (nedenfor omtalt som nedsettelsesforskriften) § 1 første ledd.

Den pensjonsgivende inntekt skal i utgangspunktet nedsettes uavhengig av hva som er årsaken til at utlignet skatt og avgift ikke blir betalt. Dette vil for eksempel gjelde ikke-betaling som skyldes at skatten er nedsatt av hensyn til skattyter, se sktbl. § 15-1 første ledd annet punktum. Det samme gjelder dersom skattyter får en gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, og hvor gjeldsordningen omfatter skatte- og avgiftskrav.

Nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt foretas av skattekontoret på grunnlag av melding fra Skattedirektoratet, se forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt (gjennomføringsforskriften) § 3. Den skal gis virkning både for trygdeavgift og pensjonspoeng.

2.1.2 Utligningsåret

Med utligningsåret menes året det er foretatt ordinær ligning (året etter inntektsåret), eventuelt det senere år det er truffet vedtak i endringssak for vedkommende inntektsår.

Dette gjelder uansett om endringssaken skyldes en klage som ikke blir tatt til følge, fører til samme skatt eller til høyere eller lavere samlet skatt og selv om endringssaken ikke berører pensjonsgivende inntekt/personinntekt. Vedtak om ikke å realitetsbehandle en klage, får ikke betydning for hvilket år som er utligningsåret.

2.1.3 Skatt og avgift utlignet sammen med trygdeavgiften

Med skatter og avgifter som er utlignet sammen med trygdeavgiften, menes all skatt og avgift som inngår i siste skatteoppgjør for vedkommende skattyter det inntektsår saken gjelder inklusiv renter beregnet etter ligningsloven og etter sktbl. § 11-5. Dette vil omfatte skatt på formue, skatt på alminnelig inntekt og toppskatt. I samlet skatt inngår også tilleggsskatt og forsinkelsesavgift.

Ved beregningen settes skatt og avgift utlignet sammen med trygdeavgiften til utlignet skatt etter alle skattebegrensninger og fradrag i skatt som f.eks. for boligsparing for ungdom (BSU), for prosentvis andel av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU), for skatt betalt til utlandet iht. skatteavtale (kredit) og for godtgjørelse for skatt av aksjeutbytte etter reglene som gjaldt til og med inntektsåret 2005.

2.1.4 Henvendelse fra skattyter

Spørsmål fra skattytere vedrørende ikke-betaling, ettergivelse og avskrivning som uerholdelig skal henvises til skatteoppkreveren.

2.2 Unntak

2.2.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt nedsettes ikke i tilfellene nedenfor.

2.2.2 Skattekontorets ansvar

I følgende tilfeller har skattekontoret ansvaret for at pensjonsgivende inntekt ikke nedsettes

- når nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt ikke vil utgjøre mer enn 25 % av det gjennomsnittlige grunnbeløp for folketrygden for det inntektsår nedsettelsen gjelder, se egen del bak i Lignings-ABC (Satser mv.) for vedkommende år, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav a
- når (utlignet) skatt mv. nedsettes (etter søknad) i forbindelse med etterbetaling av pensjon, lønn mv., jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav b
- når det er klart at ligningen vil bli forandret i endringssak. Dette gjelder også om endringen bare kan føre til forhøyet samlet skatt og uten at pensjonsgivende inntekt endres, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav g
- når skatte- og avgiftskravet er brakt inn for domstolene, og saken ikke er rettskraftig avgjort, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav f
- når foreldre, adoptivforeldre eller pleieforeldre som lignes under ett med barn, jf. sktl. § 2-14, se emnet «Barn og ungdom», har fått nedsatt eller ettergitt skatt av barnets formue og/eller inntekt som ikke har inngått i beregningsgrunnlaget for pensjonsgivende inntekt hos foreldrene, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav h

2.2.3 Skatteoppkrevers ansvar

I følgende tilfeller er det skatteoppkrever som har ansvaret for at pensjonsgivende inntekt ikke endres

- når skyldige skatter og avgifter betales til skatteoppkreveren innen fristen som fremgår av varsel om endring, jf. nedsettelsesforskriften § 2
- når skattyter ikke er varslet om virkning av ettergivelse og betaler de ettergitte skatter og avgifter innen 14 dager etter varsel om endringssaken jf. nedsettelsesforskriften § 2 tredje punktum
- når det pågår avdragsbetaling i henhold til avtale mellom skatteoppkreveren og skattyter, og denne ikke misligholdes jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav c

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– når det foregår tvangsmessig innfordring i form av påleggstrekk jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav d
– når skatte- og avgiftskravet er sikret med tilstrekkelig pant, og skatteoppkreveren har stilt inndrivingen i bero, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav e

2.3 Gjennomføring av nedsettelse

2.3.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt reduseres med samme prosent som nedsatt/ikke betalt skatt og avgift utgjør av samlet utlignet skatt og avgift vedkommende inntektsår, før eventuell ettergivelse/nedsettelse av andre grunner enn etterbetaling av lønn/pensjon mv., jf. nedsettelsesforskriften § 7 første ledd. Skattekontoret fastsetter prosenten for nedsettelse etter forslag fra Skattedirektoratet, jf. gjennomføringsforskriften § 2.

Pensjonspoengene beregnes på nytt av den reduserte pensjonsgivende inntekt, jf. nedsettelsesforskriften § 4. Utlignet trygdeavgift, mellom- og høy sats, reduseres med samme prosent som pensjonsgivende inntekt. Trygdeavgift skal således ikke beregnes på grunnlag av den reduserte pensjonsgivende inntekt.

Nedsettelsen fører ikke til ny fullstendig skatteberegning.

2.3.2 Frist for endring

Fristen for å ta opp slik sak til endring er

– ved manglende betaling: fem år etter utløpet av utligningsåret, se nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd annet punktum, jf. første ledd første punktum. Med utligningsåret menes året det er foretatt ordinær ligning, eventuelt det senere år det er truffet vedtak i endringssak for vedkommende år
– ved vedtak om ettergivelse mv.: to år etter utløpet av vedtaksåret, jf. nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd tredje punktum

Det er tilstrekkelig for avbrytelse av fristen at skattyter har mottatt varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling, eller at slikt varsel er sendt fra skattekontoret i rimelig tid før fristens utløp. Er det skattyteren som tar saken opp, er det tilstrekkelig at han har postlagt en henvendelse til skattekontoret før fristens utløp.

2.3.3 Varsel

Skattyter skal varsles før endringssak iverksettes, se nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd jf. lignl. § 9-7. Er skattyter varslet om at en nedsettelse/ettergivelse av skatter/avgifter medfører at pensjonsgivende inntekt/pensjonspoeng blir redusert, trenger ikke skattekontoret å varsle på nytt ved gjennomføringen av endringssaken.

2.4 Senere betaling

Innbetales skyldige skatter/avgifter etter at nedsettelse av pensjonsgivende inntekt og pensjonspoeng er foretatt, medfører ikke innbetalingen adgang til å gjenopprette de nedsatte pensjonspoeng, jf. nedsettelsesforskriften § 6.

Fordelingsfradrag

– *Sktl. § 6-3 annet og tredje ledd, samt § 6-90.*

1 Generelt

Fordelingsfradrag er summen av fradragsberettigede kostnader som ikke er knyttet til en bestemt inntektskilde.

Det er spesielle regler for behandlingen av fordelingsfradrag når personlige skattytere eller dødsbo har inntekter i flere kommuner. Reglene er ikke aktuelle for etterskuddspliktige.

Om fordeling av gjeld mellom kommuner, se emnet «Gjeld».

2 Flere kommuner

2.1 Generelt

Har skattyteren skattepliktig inntekt i flere kommuner, skal fordelingsfradrag som hovedregel fordeles forholdsmessig mellom de kommuner hvor skattyteren har inntekt, etter størrelsen av nettoinntekt før fordelingsfradrag, jf. sktl. § 6-90 første ledd.

I deltakerlignet selskap, foretas denne fordelingen mellom kommunene i selskapet som sådan, før fordeling av nettoinntekten på deltakerne, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

2.2 Årets underskudd

Årets underskudd (før fradrag for fordelingsfradrag) oppstått i en kommune skal først fratrekkes øvrige inntekter i samme kommune. Dersom det fortsatt er udekket underskudd i kommunen, skal underskuddet fordeles forholdsmessig mellom kommunene sammen med øvrige fordelingsfradrag, jf. sktl. § 6-90 første ledd bokstav b.

2.3 Ektefeller

For ektefeller, foretas fordeling mellom kommuner særskilt for hver av ektefellene, jf. sktl. § 6-90 tredje ledd.

Lignes ektefellene særskilt eller felles (ikke atskilt) og den ene ektefelles samlede kostnader overstiger de samlede inntekter i alle kommuner sett under ett (medregnet «hyttekommune(r)»), skal den udekkede del overføres til fradrag hos den annen ektefelle og tas med som fordelingsfradrag ved eventuell fordeling hos denne, jf. sktl. § 6-90 fjerde ledd.

2.4 Fastsettingen

For personlige skattytere fastsettes fordelingsfradraget av skattekontoret og fordeles maskinelt mellom de aktuelle kommuner.

3 Utland

Om fradrag i inntekt i Norge for

- personer skattepliktig som bosatt i Norge som har skattepliktig inntekt i utlandet, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.1
- personer bosatt i utlandet som har skattepliktig inntekt i Norge, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2 og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.1

4 Eksempler på fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på fordelingsfradrag

- renter av gjeld, herunder inntektsfradrag for fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- andelseiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskap ifølge oppgave fra selskapet
- fradragsberettiget underholdsbidrag
- foreldrefradrag
- tilskudd til individuell pensjonsavtale
- tidligere års underskudd (herunder fremført underskudd ved drift av våningshus i jordbruk fra 2004 og tidligere. Slikt fradrag kan imidlertid bare fordeles mellom jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring)
- årets udekkede underskudd i en kommune
- bidrag til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller forestår undervisning
- premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring, når ikke minstefradrag benyttes
- avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reineiere
- fradragsberettiget gave til visse frivillige organisasjoner, se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold»

Om fordeling av særfradrag og personfradrag, se henholdsvis emnene om særfradrag og «Klassefastsetting».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Eksempler på ikke-fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på ikke-fordelingsfradrag
- minstefradrag
- jordbruksfradrag
- særskilt fradrag for reineiere
- særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
- særskilt fradrag for fiskere
- særskilt fradrag i inntekt fra skiferproduksjon
- faktiske kostnader vedrørende tjenesten som kostnader til flytting, faglitteratur, hjemmekontor osv.
- fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for kostnader til pendlerbolig og fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenestepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenger fra folketrygden (bostedskommunen)

Fordringer

- *Sktl. § 4-2, § 4-15, § 6-2 annet og tredje ledd, § 9-3 første ledd bokstav c, § 9-4 og § 14-5 fjerde ledd.*
- *FSFIN § 6-2 og § 14-5 B og E.*

1 Generelt

Grunnlag for fordring kan bl.a. være
- lån av enhver art, herunder ansvarlig lånekapital
- krav på vederlag ved salg
- krav på forfalt lønn, vederlag i virksomhet mv.
- betalt forskudd hvor motytelse ikke er mottatt.

2 Formuen

2.1 Hovedregel

Fordringer formuesbeskattes hos fordringshaver. Dette gjelder uansett grunnlaget for kravet. Som formue regnes også lån til venner eller familie.

Reglene om formuesbeskatning av fordringer er like for alle skattytergrupper.

2.2 Unntak

Som formue regnes ikke
- fordringer som er avhengig av at en avtalt betingelse, som er uviss og ikke oppfylt per 31. desember i inntektsåret, inntrer, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a
- fordring på periodiske ytelser som skal erlegges i et begrenset tidsrom av typen pensjoner, føderåd eller forsikringsutbetalinger etter ulykke, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Unntaket gjelder ikke for krav på en bestemt pengesum betalt i terminer. Om formue på livrenteforsikring, se sktl. § 4-2 annet ledd og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)»
- fordring på lønn, renteterminer og utbytte av aksje, andel i verdipapirfond og andre verdipapirer, dersom fordringen ikke er forfalt til betaling per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav d
- krav på overskytende forskudd når skatten ikke er utlignet. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret og som vesentlig vil overstige utlignet skatt, tas likevel med i formuen.

2.3 Avtaler som ikke er helt oppfylt

Avtale om salg, arbeidsytelse/leie mv. som ikke er oppfylt for noen del fra noen av partene, skal det ikke tas hensyn til ved formuesligningen hos noen av partene.

Er avtalen delvis oppfylt, skal det tas hensyn til den på følgende måte ved formuesligningen:

- Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelsen som skal leveres som er kjøperens fordring. I praksis kan det i normaltilfellene legges til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdien skal føres som fordring hos kjøperen.
- Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøperen ikke har betalt, er kravet på betaling en fordring for selgeren.
- Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, skal de samme prinsippene legges til grunn.

2.4 Verdsetting

2.4.1 Sikre fordringer

Sikre fordringer settes til pålydende, inklusiv eventuell merverdiavgift, uansett renteavkastning og uavhengig av når de forfaller. Dette gjelder også for fordringer knyttet til pantobligasjoner, gjeldsbrev mv., jf. sktl. § 4-15. (Annerledes for ihendehaverobligasjoner o.l., herunder mengdegjeldsbrev, som skal settes til kursverdi, eller antatt salgsverdi dersom kursen ikke er notert, jf. sktl. § 4-14.)

2.4.2 Usikre fordringer

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig ved formuesfastsettingen. Dette gjelder selv om fordringen ikke kan nedskrives med virkning for inntektsligningen.

Den skjønnsmessige reduksjonen av formuesverdien for usikkerhet foretas uavhengig av den nedskrivningen som kan gjennomføres for kundefordringer med virkning for inntekten.

2.4.3 Uerholdelige fordringer

Uerholdelige fordringer verdsettes til null.

2.4.4 Valutakurser

Består fordringen i krav på penger i utenlandsk valuta, verdsettes fordringen til kursen på tidspunktet for formuesfastsettingen, normalt per 31. desember i inntektsåret.

3 Tidfesting

Om tidfesting av inntektsbeskatning ved utsatt betaling, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

4 Avkastning

Om renter av fordringer, se emnet «Renteinntekter».

5 Valutagevinst/tap

Om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap på fordring i utenlandsk valuta, se emnet «Valutagevinst/-tap».

6 Tap på fordringer, generelt

Tap ved realisasjon av fordringer i virksomhet er i utgangspunktet fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 første ledd. Tap som følge av ettergivelse av fordring skal vurderes etter § 6-2 første ledd, jf. HRD i Utv. 2015/576 (Rt. 2015/203) (Scancem) Utenfor virksomhet er fradragsretten sterkt begrenset, se sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, se nedenfor. I virksomhet gjelder ikke disse begrensningene. I virksomhet følger fradragsretten for endelig konstatert tap på fordringer også av sktl. § 6-2 annet ledd. Nærmere om tap på fordringer i virksomhet, se pkt. 8.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om når en fordring er knyttet til virksomhet, se pkt. 8.3. Er kreditor og debitor nærstående selskaper, gjelder likevel unntak fra fradragsretten for visse typer fordringer, jf. sktl. § 6-2 tredje ledd og FSFIN § 6-2-2, se pkt. 8.2.

7 Tap på fordringer utenfor virksomhet

7.1 Generelt

Utenfor virksomhet er det som hovedregel ikke fradragsrett for tap på fordringer, se sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tap ved realisasjon av fordringer utenfor virksomhet er imidlertid fradragsberettiget

- når fordringen er oppstått ved realisasjon av formuesobjekt hvor salgsvederlag eller eventuell gevinst/tap er skattepliktig/fradragsberettiget og faktisk er skattlagt/nedskrevet på saldo/fradragsført, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3
- når verdien av fordringen tidligere har vært skattlagt som inntekt, f.eks. inntekt ved bortfeste av tomt, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3
- ved endring i valutakurs på fordring i utenlandsk valuta, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-9. Se emnet «Valutagevinst/-tap».

Tapet på fordringen skal i disse tilfellene fradragsføres som et tap på fordring når det er realisert, og ikke som f.eks. en korrigering av tidligere gevinst-/tapsberegning. Dette gjelder også om gevinsten/tapet er ført på gevinst- og tapskonto.

Forutsetningen for fradrag for tap på fordring er at fordringen er realisert (endelig konstatert tapt), jf. sktl. § 6-2 første ledd og § 14-2 annet ledd. Det er videre et vilkår for fradrag at tapet er reelt, og at det ikke foreligger f.eks. en ettergivelse som har karakter av gaveoverføring eller en overføring av verdier mellom f.eks. selskap og aksjonær. Spørsmålet må vurderes i forhold til den reelle begrunnelsen for ettergivelsen. Som eksempel på ettergivelse som har gavepreg, se LRD 29. oktober 1992 i Utv. 1993/45 (Pedersen). Se for øvrig emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

Om tap som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd som kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, se emnet «Tap», pkt. 3.2.

7.2 Spesielt om tap av tidligere inntektsførte renter på fordring

Kreditor skal inntektsføre påløpte renter på fordring selv om de ikke er betalt ved utgangen av inntektsåret. For bokføringspliktig kreditor gjelder dette også renter som er forfalt men ikke betalt, se sktl. § 14-2 første ledd, jf. sktl. § 14-20 første ledd. Tap på fordring som gjelder tidligere inntektsførte renter vil i utgangspunktet være fradragsberettiget hos kreditor. Dette gjelder likevel ikke hvis de ikke-betalte rentene etter avtale mellom kreditor og debitor legges til hovedstolen slik at lånebeløpet økes. Rentene vil i slike tilfeller anses betalt ved utvidelsen av lånet. Det må skilles mellom disse tilfellene og når det bare gis en ordinær betalingsutsettelse med rentene. Nærmere om dette, se SKD 27. november 2014 i Utv. 2014/2153.

7.3 Kontantprinsippet

Representerer en fordring skattepliktig inntekt som skal inntektsføres etter kontantprinsippet, f.eks. fordring på lønn, vil normalt bare den delen av fordringen som faktisk betales, bli inntektsført. I den utstrekning den tapte inntekten ikke er inntektsført/skattlagt, kan senere tap av fordringen ikke føres til fradrag.

8 Tap på fordringer i virksomhet

8.1 Endelig konstatert tap

8.1.1 Generelt

Tap på fordringer i virksomhet skal som hovedregel fradragsføres det året tapet er realisert/ endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2 første og annet ledd. Vilkåret for fradrag og tidfestingen faller her sammen. Tapet vil være realisert/endelig konstatert f.eks. ved skyldnerens konkurs, akkord, fastslått insolvens eller forgjeves tvangsinndriving. Det er ikke tilstrekkelig at fordringen er ansett som uerholdelig i regnskapet, og dermed nedskrevet til null. Ved gjeldsettergivelse vil tapet være realisert/endelig konstatert når fordringen

er endelig og irreversibelt ettergitt, jf. HRD i Utv. 2015/576 (Rt. 2015/203) (Scancem) (avsnitt 46). Det er ikke anledning til å tidfeste fradrag for tapet i et tidligere eller senere år. Om fradrag for ikke-konstaterte (urealiserte) tap på kundefordringer i virksomhet for bokføringspliktige og for banker og finansinstitusjoner mv., se nedenfor.

Det er heller ikke anledning til å kostnadsføre en del av fordringen på grunnlag av at denne delen av fordringen anses å være tapt, med mindre den uerholdelige delen er endelig frafalt overfor debitor, f.eks. ved akkord/gjeldsettergivelse. Fordringen anses endelig ettergitt også i de tilfellene hvor det er satt betingelser for ettergivelsen så lenge betingelsene ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt, og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for avtalen om ettergivelse.

8.1.2 Når er tap på fordringer i virksomhet endelig konstatert

FSFIN § 6-2-1 inneholder konkrete vilkår som må være oppfylt for at tap skal anses endelig konstatert. Etter denne bestemmelsen anses tap på fordringer i virksomhet å være endelig konstatert når

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

En fordring anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.

Selv om de konkrete vilkårene i FSFIN § 6-2-1 er oppfylt, kan det være andre forhold som tilsier at tapet ikke er endelig konstatert. Dette vil typisk gjelde hvor kreditor er et selskap med direkte eller indirekte eierinteresse i debitorselskapet. I slike tilfeller må det vurderes om ettergivelsen har sammenheng med interessefellesskapet, f.eks. om ettergivelsen skjer for å sikre videre drift i datterselskapet og om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Fra rettspraksis nevnes:

- HRD i Utv. 1991/143 (Rt. 1990/1143) (Norse Petroleum AS). (Norse Petroleum krevde fradrag for avsetning til dekning av tap på lån ytet til selskapets heleide datterselskap. For at tapsfradrag kunne kreves, måtte det foreligge et endelig, objektivt konstaterbart tap. At fordringen var ettergitt kunne ikke i seg selv være tilstrekkelig. Det måtte kreves at fordringen i realiteten var uerholdelig. Ettergivelsen hadde liten vekt som bevismoment når den skjedde overfor et heleid datterselskap. Anslagene over verdiene i datterselskapet på avsetningstidspunktet var så vidt usikre at det ikke kunne gis fradrag. (Etter någjeldende regler ville fradragsretten vært avskjært etter reglene om fordring på nærstående i sktl. § 6-2 tredje ledd, jf. FSFIN § 6-2-2.))
- HRD i Utv. 1993/1091 (Rt. 1993/700) (Selmer Anlegg AS). (Et norsk selskap krevde fradrag for tap på lån og fordringer til 50 % eid selskap som drev virksomhet i Kenya. Høyesterett kom til at tapet måtte anses endelig konstatert på tidspunktet hvor opphør av det kenyanske selskapet var besluttet av såvel styret som av generalforsamlingen. Selskapet var insolvent da virksomheten opphørte, og det var klart at utenforstående kreditorer bare kunne tilfredsstilles gjennom ytelser fra eierselskapene.)
- HRD i Utv. 2000/1 (Rt. 1999/1663) (Hydro Fertilizer). (Krav på renter av kassakredittlån og ansvarlig lån på et britisk datterdatterselskap ble bokført løpende i morselskapet, men ble etterhvert ettergitt på grunn av dårlig økonomi i det britiske selskapet. Fradrag ble nektet, idet rentene måtte anses innvunnet. Fradrag kunne kreves først når det var helt på det rene at rentene ikke ville bli betalt. Retten la til grunn at det måtte stilles strenge krav til beviset for betalingsudyktighet. Det ble lagt vekt på

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

at det britiske selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.)

– HRD i Utv. 2015/576 (Rt. 2015/203) (Scancem International DA) Fradrag ble nektet fordi tapet ikke var endelig konstatert. Et norsk selskap som eide 75 % av et afrikansk selskap, etterga en betydelig del av sine fordringer på det afrikanske selskapet og krevde fradrag for det ettergitte beløpet. Høyesterett uttalte at tap på ettergitte fordringer, uansett om det skjer i eller utenfor virksomhet, må anses regulert av skatteloven § 6-2 første ledd, men at fradrag uansett ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert. Høyesterett la til grunn at det i et slikt tilfelle også må tas med i vurderingen om kreditor i egenskap av aksjonær kan få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Her forelå det ikke planer om å avvikle datterselskapet, og ettergivelsen skjedde for å muliggjøre fortsatt drift. Det ble ikke tillagt betydning at datterselskapet ikke var heleid.)

8.2 Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper

8.2.1 Generelt

Fradragsretten ved tap på fordringer mellom selskaper som anses som nærstående er i utgangspunktet avskåret, jf. sktl. § 6-2 tredje ledd. Bestemmelsen gjelder for tap som er lidt i virksomhet. Selskaper mv. som faller inn under fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 første ledd gis ikke fradrag for tap på fordringer dersom skyldneren er et selskap som er objekt etter fritaksmetoden, jf. § 2-38 annet ledd a og b, og selskapene må anses som nærstående, se § 6-2 tredje ledd. Det samme gjelder tap på fordring som et deltakerlignet selskap som nevnt i § 10-40 har mot et nærstående selskap som er objekt etter fritaksmetoden. Fordring mot selskap i lavskatteland omfattes ikke av avskjæringsregelen, såfremt debitorselskapet har vært hjemmehørende i et lavskatteland i hele fordringens levetid, jf. § 6-2 tredje ledd. Avskjæringsregelen gjelder heller ikke for fordring på boligselskap, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav g.

8.2.2 Nærstående selskap

Det er gitt nærmere regler i forskrift om hvilke selskaper som er nærstående, jf. FSFIN § 6-2-2. Avskjæringsregelen er begrenset til tilfeller der morselskapet har en eierandel på 90 % eller mer i debitorselskapet. Kravet vil også være oppfylt

– ved indirekte eie hvis kravet til eierandel på 90 % eller mer er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden
– hvis to eller flere selskaper i eierkjeden sammen oppfyller kravet til eierandel i debitorselskapet
– hvor kreditor- og debitorselskapet direkte eller indirekte eies med 90 % eller mer av et felles morselskap. Dette medfører blant annet at fordringer mellom søsterselskaper vil omfattes av avskjæringsregelen.

Eier debitorselskapet 90 % eller mer av aksjene eller selskapsandelene i kreditorselskapet vil de likevel ikke være nærstående etter bestemmelsen, jfr. FSFIN § 6-2-2 første ledd siste punktum. Dette vil i hovedsak omfatte de tilfeller der kreditorselskapet er et datterdatterselskap og debitorselskapet et datterselskap av samme morselskap.

8.2.3 Fordringer som ikke omfattes

Det er også gitt nærmere regler om hvilke fordringer som omfattes av bestemmelsene, jf. FSFIN § 6-2-2 annet ledd. Enkelte former for fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær drift skal ikke omfattes av avskjæringsregelen. Dette gjelder:

– Tap på kundefordringer. Regelen vil således ikke medføre begrensninger ved anvendelsen av de alminnelige regler i skatteloven om tap på kundefordringer, herunder § 6-2 annet ledd og FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav b, samt regelen om nedskriving av kundefordringer i § 14-5 fjerde ledd bokstav b til e.
– Fordringer der verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet eller selskap som er nærstående til kreditorselskapet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- Fordringer som oppstår i forbindelse med trekantfusjoner /-fisjoner som gjennomføres etter fordringsmodellen, jf. § 11-7 tredje ledd.
- Tap som nevnt i sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g lidt av banker og finansieringsforetak mv., når fordringen er en del av kreditors ordinære utlånsvirksomhet.

8.3 Tilknytning til virksomhet

8.3.1 Generelt

For å få fradrag for tap etter reglene om tap i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd, må tapet være lidt i skattyters egen virksomhet. Det må da først tas stilling til om skattyter driver en virksomhet i skattelovens forstand. Om hva som er virksomhet i skattelovens forstand, se emnet «Virksomhet – allment». Dernest må det tas stilling til om tapet har tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten.

Spørsmålet om et tap eller en gevinst har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet har dannet grunnlag for en omfattende rettspraksis. En stor del av denne rettspraksisen knytter seg til gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, som før 1992 i stor utstrekning ikke var skattepliktig/fradragsberettiget, med mindre aksjene hadde tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet (næringsaksjer). Hvor det foreligger realisasjon, vil det ikke lenger ha noen betydning å ta stilling til om aksjene har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet. Fritaksmetoden gjelder uavhengig av om aksjene har tilknytning til en virksomhet. Foreligger det ikke realisasjon, f.eks. ved gave, er reelt tap bare fradragsberettiget hvis aksjene er eid som et ledd i virksomheten til et selskap og aksjene ikke omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Tap», pkt. 2.4. (Gaveelementet vil aldri være fradragsberettiget, se emnet «Tap», pkt. 4.) På denne bakgrunn vil det i dag sjelden være en aktuell problemstilling om et aksjetap har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.

Spørsmålet om fradrag for tap i virksomhet vil derimot ofte oppstå i forbindelse med tap på utestående fordring og kausjon for andres gjeld. Hvor selskapet ikke har fradragsrett for tap på aksjer, f.eks. fordi aksjene er omfattet av fritaksmetoden, kan det likevel foreligge fradragsrett for tap på fordringer til de samme selskapene. Om unntak for nærstående selskaper, se pkt. 8.2.

For at vilkårene for fradragsrett skal være oppfylt, må det i samsvar med rettspraksis foreligge en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyters virksomhet. Spørsmålet om et tap har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet vil i all hovedsak være det samme her som det kravet som tidligere ble stilt for at aksjer skulle anses å ha den nødvendige tilknytning. Den rettspraksis som knytter seg til aksjer, vil derfor i all hovedsak ha den samme betydning i forhold til fordringer.

8.3.2 Forholdet mellom selskap og aksjonær/deltaker

Spørsmålet om et tap er lidt i skattyters egen virksomhet vil ofte oppstå i forholdet mellom et selskap og en aksjonær. En aksjonær anses ikke å drive den virksomheten som aksjeselskapet driver. En disponent, som er hovedaksjonær vil derfor som utgangspunkt ikke ha krav på fradrag for tap på garanti og/eller lån til eget aksjeselskap når han bare er lønnstaker/aksjonær, se for eksempel HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). Tilsvarende gjelder for aksjonærer som har andre stillinger/verv i selskapet, f.eks. styremedlem, konsulent mv. Dette gjelder selv om det kan påvises at lånet eller garantien er gitt for å sikre disponentens lønnsinntekt. I disse tilfellene vil aksjonærens aktivitet som utgangspunkt inngå som en del av selskapets virksomhet. Unntak kan tenkes hvor aksjonæren, styremedlemmet mv. selv driver en virksomhet som hans økonomiske engasjement i selskapet utgjør en del av, se Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl). Se også HRD i Utv. 2015/1365 (Rt. 2015/628) (Solér) (Aksjonæren pådro seg tap på garantier i forsøk på å bygge opp en profesjonell fotballklubb. Aksjonæren ble ansett for å drive en aktivitet for egen regning og risiko, og av ikke ubetydelig varighet og omfang som var egnet til å gå med overskudd. Tap på garantier ble ansett fradragsberettiget.)

Deltaker i deltakerlignet selskap anses derimot som næringsdrivende i egenskap av å være deltaker i selskapet, forutsatt at selskapet driver virksomhet. En ansvarlig deltaker eller en kommandittist vil derfor normalt kunne få fradrag for f.eks. tap ved garanti

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

som er stilt til kommandittselskapets kreditorer, jf. FIN 26. september 1995 i Utv. 1995/1076. Om et tilfelle hvor en aksjonær som hadde ytet lån til et aksjeselskap forgjeves hevdet at han var deltaker i et stille selskap, se HRD i Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl).

En deltaker i et NOKUS-selskap anses ikke å drive den virksomhet som NOKUS-selskapet driver, se FIN 18. desember 2001 i Utv. 2002/180. Spørsmålet om virksomhetstilknytning må her vurderes etter de vanlige regler, jf. nedenfor.

8.3.3 Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomheten

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomheten. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomhet, f.eks. bankers utlån.

8.3.4 Fordringer mottatt som betalingsmiddel

Fordringer på tredjemann som er mottatt som betaling for ytelser i virksomhet, f.eks. for varer, anses normalt å være ervervet i virksomhet. Dersom fordringen går over til å få karakter av en finansiering av tredjemanns virksomhet, vil virksomhetstilknytningen kunne anses brutt.

8.3.5 Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet

Dersom det er ytet lån eller garanti for å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyters virksomhet, vil fordringen kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Avgjørende er om dette er hovedformålet med det økonomiske engasjement. Er hovedformålet å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke for å være lidt i virksomheten. Dette gjelder selv om skattyter også gjennom sin egen virksomhet yter tjenester til selskapet. Se HRD i Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl).

Fradragsrett foreligger hvis hovedformålet med fordringen eller garantien er å skaffe kunder, oppdrag, tilgang til forretningslokaler, vareleveranser mv. Som eksempler fra rettspraksis nevnes

- HRD i Utv. II/706 (Rt. 1936/390) (Grieg). (Deltaker i skipsmeglerfirma hadde tegnet aksjer i rederiselskaper med det formål å oppnå meglerforretninger for disse selskapene, for så å selge aksjene når meglerforretningen var oppnådd. Aksjene ble ansett eid i virksomhet.)
- HRD i Utv. 1965/456 (Rt. 1965/954) (AS Kosmos). (Hovedformålet med investering i interessentskap var å dekke behovet for kontorlokaler mv.)
- HRD i Utv. 1971/778 (Rt. 1971/575) (AS A.O. Andersen & Co Eft.). (Rederi kjøpte aksjer i hotellselskap og solgte de deretter med betydelig tap. Tapet var ikke lidt i virksomhet.)
- HRD i Utv. 1977/82 (Rt. 1976/1467) (Løiten Brænderi AS). (Tap på aksjer og fordringer i datterselskap var fradragsberettiget, da det forelå en integrert virksomhet. Lån var ytet for at aksjonæren skulle sikre seg mot ytterligere tap, for å sikre utleie av lokaler og sikre helårsbeskjeftigelse for egne ansatte.)
- HRD i Utv. i 1977/238 (Rt. 1977/143) (AS Hav og AS Havtank). (Rederiselskap krevde fradrag for tap på aksjer og lån til fiskemel og oljefabrikk i Peru. Tapet var fradragsberettiget, fordi hovedformålet med investeringene var å skape grunnlag for laster med egne skip.)
- HRD i Utv. 1983/456 (Rt. 1983/923) (West Coast Trading Co AS). (Tap på aksjer og fordringer i datterselskap var fradragsberettiget som tap i virksomhet. Det ble lagt vekt på at morselskapet gjennom overtakelsen av datterselskapet kunne integrere den virksomhet som datterselskapet drev med virksomheten i morselskapet.)
- HRD i Utv. 1986/691 (Rt. 1986/1033) (Lervik/Nesheim). (Aksjonærer, som leide ut fast eiendom til et selskap innenfor bilbransjen hvor de eide aksjer, fikk ikke fradrag for tap på aksjer og lån og garantier mv. til dette selskapet. Det primære formål med investeringen var å drive bilfirmaet videre, ikke å fremme utleievirksomheten.)

– HRD i Utv. 1989/113 (Rt. 1988/1244) (Osmond AS). (Selskap, som drev med import og omsetning av anleggsmaskiner, fikk ikke fradrag for tap på aksjer og kapitalinnskudd i datterselskap som var etablert ved at deler av morselskapets virksomhet ble skutt inn i datterselskapet. Aksjeervervet hadde ikke noen vesentlig betydning for morselskapets egen virksomhet.)
– HRD i Utv. 1993/1091 (Rt. 1993/700) (Selmer Anlegg AS). (Tap på lån og fordringer til datterselskap som drev virksomhet i Kenya var fradragsberettiget. Formålet med etableringen av selskapet var bl.a. å kanalisere virksomhet til morselskapet, gjennom de kontrakter som ble inngått av datterselskapet.)
– HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171). (Virksomhet, som tidligere var drevet i ett selskap, ble delt, slik at bygninger og finanskapital ble beholdt i ett selskap (AH), mens engros- og detaljvirksomhet ble overtatt av selskaper innenfor et konsern (TVE og TVD), eid av de samme aksjonærene. Tap på lån fra AH til TVE og TVD var fradragsberettiget. Det ble lagt vekt på AH hadde en næringsinteresse i å sikre husleieinntektene fra selskapene. Virksomhetene i TVD og TVE ville ikke ha vært mulig uten den sterke finansielle støttefunksjonen fra AH, samtidig som AH's virksomhet i det vesentlige bestod i å holde virksomheten i TVE og TVD gående.)
– HRD i Utv. 2008/389 (Rt. 2008/145) (Norsk Struts AS). (Tap på lån og garantier ble ikke ansett fradragsberettiget. Høyesterett fant at hovedmotivet med å etablere selskapet var å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet, ikke å oppnå driftsmessige fordeler eller økt omsetning i egen landbruksvirksomhet.)

8.3.6 Forrentning av ledig kapital

Hvor ledig kapital plasseres midlertidig i fordringer inntil den skal brukes i virksomheten, vil eventuelt tap normalt måtte anses å være lidt i virksomhet. Hvis hovedformålet er å oppnå størst mulig avkastning av midlene, kan virksomhetstilknytningen bli ansett brutt og investeringen bli ansett som en selvstendig kapitalplassering. Dette kan være aktuelt hvor det går lang tid uten at midlene blir benyttet i virksomheten.

Som eksempler fra rettspraksis vedrørende aksjer nevnes

– HRD i Utv. 1958/630 (Rt. 1958/1262) (AS Laboremus). (Skipsselskap plasserte erstatningsbeløp mottatt etter forlis i verdipapirer i påvente av nykontrahering. Tilstrekkelig tilknytning forelå.)
– HRD i Utv. 1967/180 (Rt. 1967/402) (Skibsaktieselskapet Dalfonn). (Investering av ledig kapital i aksjer hadde til formål å oppnå gevinst, og hadde dermed ikke tilstrekkelig virksomhetstilknytning.)
– HRD (Rt. 1982/501) (AS Awilco). (Ledig kapital var plassert i aksjer. Aksjene hadde ingen tilknytning til selskapets øvrige virksomhet. Hovedmotivet med investeringen var å oppnå størst mulig avkastning.)

Dommene ovenfor gjelder aksjeinvesteringer, som ofte vil ha et større innslag av spekulasjon enn det som ofte er tilfelle når det gjelder investeringer i obligasjoner og fordringer. Hovedformålet om å oppnå avkastning vil derfor lettere foreligge for aksjer enn for kapital som midlertidig lånes ut.

8.3.7 Sterk integrasjon i debitors virksomhet

«Særlig og nær tilknytning» kan etter omstendighetene foreligge dersom kreditor er sterkt integrert og aktiv i debitors virksomhet. Eksempler fra rettspraksis på denne grensedragningen er:

– HRD i Utv. 2005/1075 (Rt. 2005/1157) (Commercial Buildings AS). (Tap på fordringer på amerikansk datterdatterselskap, var fradragsberettiget. Det amerikanske selskapet («single purpose selskap») drev eiendomsutvikling i USA. Det ble lagt vekt på at det i eiendomsbransjen ikke er uvanlig at virksomheten drives ved at et morselskap etablerer en rekke datterselskaper, som står for de enkelte byggeprosjekter, mens morselskapet har aktiv styring av datterselskapene. Det kunne ikke være avgjørende at det var tale om horisontal (og ikke vertikal) integrasjon.)
– HRD i Utv. 2008/389 (Rt. 2008/145) (Norsk Struts AS). (Tap på lån og garantier ble ikke ansett fradragsberettiget. Høyesterett fant at hovedmotivet med å etablere

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

selskapet var å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet, Hovedmotivet med å etablere det nye selskapet var ikke hensynet til egen virksomhet (gårdsdrift) og noen integrering av driften av Norsk Struts AS i driften av aksjonærenes gårder forelå heller ikke.)

– LRD 3. juni 2014 (Borgarting) i Utv. 2014/1246 (AK Norge Wic AS). (Ikke tillatt fremmet for HR) (Tap på fordring på engelsk datterselskap var fradragsberettiget. Lagmannsretten fant etter en samlet vurdering at det var en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i morselskapet Ellipse klinikken AS (senere AK Norge Wic AS) og det konkursrammede datterselskapet Ellipse Klinikken LTD, at det forelå en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten i morselskapet. Det ble lagt vekt på den nærhet som fulgte av intensiv styring, gjennomføring av samme virksomhet, heleierskapet og den løpende kreditten som ble gitt.)

Se også SKD 4. april 2012 i Utv. 2012/495.

8.3.8 Konsernforhold mv.

Som utgangspunkt stilles det samme strenge krav om særlig og nær tilknytning til egen virksomhet i konsern, for holdingselskaper, forretningskjeder, utviklingsselskaper mv. Se som eksempel HRD i Utv. 1990/1084 (Rt. 1990/958) (AS Quatro). (Morselskap ble ikke skattepliktig for gevinst på aksjer i datterselskap. Det å utøve styring i forhold til datterselskapene ble ikke ansett som tilstrekkelig tilknytning mellom investeringen og selskapets virksomhet.)

Selv om det foreligger tilstrekkelig tilknytning kan fradragsretten i konsernforhold være avskåret etter sktl. § 6-2 tredje ledd, se pkt. 8.2. Er fradragsretten avskåret etter sktl. § 6-2 tredje ledd, er det ikke nødvendig å vurdere om tilknytningskravet er oppfylt.

Som utgangspunkt skal selskapenes virksomhet behandles for seg. Etter omstendighetene kan det imidlertid foreligge en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan være oppfylt, se pkt. 8.3.7.

8.3.9 Tidspunktet for vurderingen

Fordringens tilknytning til virksomheten må normalt vurderes ut fra forholdene på det tidspunkt tapet er endelig konstatert. Således vil fordringer som er ervervet i virksomheten senere kunne miste sin tilknytning til virksomheten, for eksempel en kundefordring som i realiteten går over til å bli et ordinært låneforhold. Omvendt vil fordringer som er ervervet uten tilknytning til virksomheten senere kunne gå over til å få en slik tilknytning. Hvis fordringen mister sin betydning for virksomheten, må det vurderes konkret om fordringen fremdeles skal anses som en fordring i virksomhet. Det må særlig tas hensyn til hva som er bakgrunnen for at skattyter fremdeles blir sittende med fordringen. Hvis skattyter etter at betydningen for virksomheten har opphørt har hatt små muligheter til å få igjen fordringens pålydende, vil tilknytningen til virksomheten normalt ikke anses brutt.

8.3.10 Særlig om overgang fra enkeltpersonforetak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap

Ved overgang fra enkeltpersonforetak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap vil det forekomme at en del av aksjeselskapets vederlag gjøres opp ved overtakelse av gjeld i enkeltpersonforetaket eller det deltakerlignede selskap. Må den tidligere næringsdrivende betale noe av denne gjelden, på grunn av pantstillelse eller kausjon stilt i forbindelsen med overgangen, vil det være fradragsrett for tapet. Tilsvarende gjelder hvis det rettes et reklamasjonskrav overfor tidligere innehaver. Det er en forutsetning at det ikke kan søkes regress hos selskapet, og at kreditors krav blir gjort gjeldende innenfor rimelig tid etter overgangen til aksjeselskap.

8.4 Sjablongmessig nedskrivning for urealisert tap på kundefordringer

8.4.1 Generelt

Bokføringspliktige kan kreve et fradrag (nedskrivningsbeløp) for urealisert tap på kundefordringer i virksomhet beregnet etter sktl. § 14-5 fjerde ledd og FSFIN § 14-5 B. Skattyter behøver ikke sannsynliggjøre at tapet faktisk er oppstått eller er reelt.

Den sjablongmessige nedskrivningsadgangen gjelder bare kundefordringer. Kundefordringer er fordringer som er oppstått ved levering av varer og tjenester. Fordringer oppstått ved salg av egne driftsmidler er ikke kundefordringer. Det samme gjelder lån til personer som også er kunder. Det er ikke adgang til å foreta avsetning/nedskrivning i forbindelse med garantier mv. Om banker og finansinstitusjoner mv., se nedenfor.

De årlige beregnede nedskrivningsbeløpene, beregnet etter bestemmelsene nedenfor, skal inntektsføres året etter, eventuelt i kombinasjon med ny nedskrivning for dette året.

8.4.2 Hovedregel om beregning av sjablongfradraget (en bloc-avsetningen)

Sjablongfradraget (en bloc-avsetningen) beregnes som hovedregel ved at sum kundefordringer inklusiv merverdiavgift ved inntektsårets utgang multipliseres med en beregnet nedskrivningsbrøk, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Utgangspunktet for nedskrivningen er summen av endelig konstaterte (og kostnadsførte) tap på kundefordringer eksklusiv merverdiavgift i inntektsåret og året før, inklusiv konstaterte tap på diskonterte veksler vedrørende kundefordringer. Endelig konstatert tap for året før inntektsåret, skal være redusert med det som eventuelt er inngått på disse fordringene i løpet av det mellomliggende året (inntektsåret).

Nedskrivningsbrøken beregnes ved at summen av det endelig konstaterte tapet for inntektsåret og det foregående året

- multipliseres med et faktortall på 4, jf. FSFIN § 14-5-10, og deretter
- divideres resultatet med totalt inntektsført kredittsalg eksklusiv merverdiavgift av varer og tjenester i virksomheten i inntektsåret og året før.

Alle kundefordringer som ikke er endelig konstatert tapt inngår i grunnlaget for beregning av nedskrivningen, enten de er forfalt til betaling eller ikke. Omsetning som er skattemessig tidfestet ved årsskiftet medregnes i fordringsmassen, selv om den ennå ikke er fakturert. Kundefordringer regnes inklusiv merverdiavgift, men eksklusiv andre avgifter som skattyteren får refundert av det offentlige ved tap på fordringen.

Kredittsalg foreligger i den utstrekning vederlaget ikke betales ved levering. Oppgjør ved utstedelse av veksel anses som kredittsalg, selv om den diskonteres av selger.

En factoringavtale hvor den opprinnelige kreditor har risikoen for kjøpers manglende betaling, skal behandles som en lånetransaksjon mellom faktoringselskapet og kreditor for kundefordringen. I slike tilfeller er fordringene fortsatt kundefordringer for den opprinnelige kreditor.

8.4.3 Unntak, særskilt beregnet fradrag for ny virksomhet

I stedet for nedskrivning etter bestemmelsene ovenfor, kan skattyter ved utgangen av etableringsåret og de to påfølgende inntektsår velge å nedskrive kundefordringer i ny virksomhet med 2 % av sum kundefordringer inklusive merverdiavgift, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav d. Om hva som er ny virksomhet, se FSFIN § 14-5-11.

Med «etableringsåret» menes i denne sammenheng det første året det er omsetning av varer og/eller tjenester i virksomheten. Det er uten betydning om det har foregått planlegging eller produksjon i tidligere år.

Skattyter som har etablert ny virksomhet, har likevel ikke adgang til 2 % nedskriving av sum kundefordringer, men må følge hovedregelen, se ovenfor, når mer enn 50 % av kredittsalget skjer til

- samvirkeorganisasjon hvor skattyter er medlem
- norsk og utenlandsk selskap innen et konsern med eierforhold som nevnt i aksjelovene § 1-3
- det offentlige, eller offentlig eide foretak hvor stat eller kommune kan pålegges å dekke kreditorene.

Se FSFIN § 14-5-13 første ledd.

Adgang til 2 % nedskrivning gjelder heller ikke virksomhet som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, se FSFIN § 14-5-13 annet ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.4.4 Unntak, særskilt beregnet fradrag for bank, finansieringsforetak mv.

Det er særlige regler for nedskrivning for urealiserte tap for banker, forsikringsselskaper, låneformidlingsforetak mv. som omfattes av definisjonen i § 2-1, jf. § 1-3 i lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g. Slike institusjoner kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler.

Det er gitt utfyllende regler i FSFIN § 14-5-41 bl.a. for utlån som kan verdsettes til amortisert kost eller virkelig verdi etter IFRS (IAS 39).

9 Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap

Når tapet fradragsføres etter at det er endelig konstatert, vil tapets størrelse være klarlagt. Er skattyter registrert i merverdiavgiftsmanntallet, og fordringen inneholder merverdiavgift, vil skattyteren få igjen avgiften i et avgiftsoppgjør. Denne delen av fordringen skal ikke fradras inntekten som tap.

Blir en fordring på penger gjort opp mot overtakelse av fast eiendom eller andre gjenstander, er det den reelle omsetningsverdien av overtatt formuesobjekt på overtakelsestidspunktet som er utgangspunkt for tapsberegningen.

10 Senere innbetaling på fradragsført fordring

Inngår det penger mv. på fordringer som tidligere er fradragsført som endelig tapt, skal beløpet inntektsføres det året pengene mottas, eventuelt på det tidligere tidspunktet det konstateres at tidligere fradragsført tap blir redusert.

11 Fordel ved bortfall av gjeld

Om eventuell skatteplikt for debitor for fordel ved bortfall av gjeld, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

12 Skattested for forskuddspliktige skattytere

12.1 Generelt

Formue i fordringer og inntekt/tap i forbindelse med fordringer skal for personer i utgangspunktet skattlegges/fradras i bostedskommunen.

12.2 Salg av fast eiendom

Formue i fordringer etter salg av fast eiendom og renter av slike fordringer er ikke stedbundet til eiendomskommunen. Det samme gjelder tap på slik fordring.

12.3 Virksomhet

Om skattested for fordringer i personlig drevet virksomhet (enkeltpersonforetak), se emnet «Skattestedet».

Foreldrefradrag

- *Sktl. § 6-3 fjerde ledd, § 6-48 og § 6-51.*
- *FSFIN § 6-51-1*
- *Takseringsreglene § 1-3-10.*

1 Generelt

Foreldrefradrag er et særskilt fradrag for legitimerte kostnader til pass og stell av hjemmeværende barn, jf. sktl. § 6-48. Fradraget kan under visse forutsetninger kreves av ektefeller, enslig forsørger og samboere. I forhold til reglene om foreldrefradrag er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller.

2 Vilkår

2.1 Generelt

Foreldrefradrag kan innenfor et maksimumsbeløp kreves av foreldre for legitimerte kostnader til pass og stell av barn, dersom skattyteren har:

– hjemmeværende barn som ved utgangen av inntektsåret er 11 år eller yngre, og/eller
– hjemmeværende barn som ved utgangen av inntektsåret er 12 år eller eldre, såfremt barnet har særskilt behov for omsorg og pleie pga. handikap e.l. Det er ingen øvre aldersgrense for barnet i disse tilfellene.

Det er ikke noe krav at noen av foreldrene har hatt arbeidsinntekt.

Det er et vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn kr 10 000 i løpet av et kalenderår, jf. sktl. § 6-51 og FSFIN § 6-51-1.

2.2 Hvilke barn som omfattes

Fradraget kan i utgangspunktet bare gis for kostnader til stell og pass av skattyters egne barn og adopterte barn.

Ektefeller som bor sammen, kan likevel kreve fradraget også for den andre ektefellens særkullsbarn. Dette gjelder selv om ektefellene ikke har fellesbarn.

Samboere (både meldepliktige og ikke-meldepliktige) uten felles barn kan ikke kreve fradrag for kostnader til pass og stell av den andre samboerens særkullsbarn. Samboere med felles barn kan derimot kreve fradrag for kostnader til pass og stell av den andre samboerens særkullsbarn.

Fosterforeldre har ikke rett til foreldrefradrag for fosterbarn. Fosterforeldre som ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse for barnet, har likevel krav på foreldrefradrag. Biologiske foreldre har ikke rett til foreldrefradrag for barn som er i fosterhjem.

2.3 Kravet til at barnet er hjemmeværende

Det er et vilkår at barnet skal være hjemmeværende, dvs. bo i hjemmet til den som krever foreldrefradraget. Fradragsretten kan også gjelde hvor skattyters felles hjem med barnet er i utlandet. Dette kan være aktuelt for skattyter som pendler til hjem i utlandet og som har fradragsrett for merkostnader ved fravær fra dette hjemmet. Dette kan også være aktuelt for foreldre som bor sammen med sine barn i utlandet uten å pendle dersom de er skattepliktig som bosatt i Norge. For barn som adopteres fra utlandet gis det ikke foreldrefradrag før barnet kommer til Norge.

Bor ikke foreldrene sammen, innebærer kravet om hjemmeværende barn at bare den av foreldrene barnet bor hos kan kreve foreldrefradrag. Se likevel pkt. 5.2.

Barn som befinner seg utenfor foreldrehjemmet over seks måneder av inntektsåret, kan som hovedregel ikke anses å være hjemmeværende. Ved vurderingen av om barnet er hjemmeværende, legges til grunn de samme prinsippene som følger av reglene for hvor barnet skal registreres som bosatt i folkeregisteret ved opphold i institusjon, se § 5-8 i forskrift om folkeregistrering 9. november 2007 nr. 1268 (folkeregisterloven). Se også FIN 4. november 1998 i Utv. 1999/205.

2.4 Særskilt behov for omsorg og pleie for barn som er 12 år eller eldre

Grunnen til særskilt behov for omsorg og pleie kan være sykdom, psykisk og fysisk funksjonshemming, rusavhengighet mv.

Behovet må være særskilt stort og det må ha vært til stede en større del av året.

Behovet kan kreves dokumentert/sannsynliggjort ved attest fra lege, barnevern mv.

3 Fradragets størrelse

3.1 Maksimumsbeløp for fradrag

3.1.1 Generelt

Det gis fradrag for legitimerte kostnader til pass og stell av barn med inntil

– kr 25 000 for ett barn, og
– kr 15 000 i tillegg for hvert barn utover det første barnet,

se SSV § 6-2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Maksimalt fradrag for legitimerte kostnader til pass og stell blir da kr 40 000 til sammen for to barn, kr 55 000 for tre barn, osv. Det er uten betydning hvordan kostnadene fordeler seg mellom barna eller om det for ett eller flere av barna ikke er pådratt kostnader. Således kan for eksempel skattyter som har tre barn i den aktuelle aldersgruppen gis fradrag for kostnader på kr 55 000 selv om hele beløpet gjelder pass og stell av bare ett av barna. Maksimumsbeløpet er felles for ektefeller som har giftet seg før inntektsåret og det ikke foreligger samlivsbrudd i inntektsåret. Dette gjelder enten de har felles barn og/eller særkullsbarn, og uavhengig av ligningsmåten.

For samboere (meldepliktige og ikke-meldepliktige) gjelder maksimumsbeløpet felles for dem såfremt de har felles barn. Dette gjelder selv om en eller begge har særkullsbarn. Derimot gjelder maksimumsbeløpet særskilt for hver av samboerne såfremt de bare har særkullsbarn.

For enslig forsørger gjelder samme maksimumsbeløp.

3.1.2 Barn i del av året

Maksimumsbeløpet reduseres ikke selv om barnet er født eller avgått ved døden i løpet av året.

3.1.3 Ekteskap inngått i inntektsåret

Er ekteskapet inngått i inntektsåret, kan dette få betydning for beregning av maksimumsbeløpet. I utgangspunktet skal ektefellene ha felles maksimumsbeløp fra det tidspunktet ekteskapet er inngått, uavhengig av ligningsmåten. Har ektefellene før ekteskapet krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, skal det gunstigste alternativet legges til grunn for hele inntektsåret.

3.1.4 Ekteskap oppløst i inntektsåret

Oppløses ekteskapet i løpet av inntektsåret, er det som hovedregel den ektefellen som overtar omsorgen for barna som har krav på foreldrefradraget med inntil hele maksimumsbeløpet. Overtar derimot ektefellene omsorgen for hvert sitt barn, har hver av ektefellene krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, som for enslig forsørger. Om fradraget ved delt omsorg, se nedenfor.

3.1.5 Delt omsorg

Har foreldrene delt omsorg, og barnet bor vekselvis hos hver av foreldrene, innebærer ikke dette at hver av foreldrene kan kreve fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp. Ett og samme barn kan ikke begrunne to foreldrefradrag i samme inntektsår, selv om barnet skifter på å bo hos hver av sine foreldre. Om hvem som skal ha fradraget, se pkt. 5.2.

3.2 Pass og stell av barn, kostnader som omfattes

3.2.1 Generelt

Pass og stell av barn vil omfatte tilsyn, pleie mv. av barnet. Pass og stell av barnet kan skje i barnets hjem, i barnepassers hjem, barnehage, i skolefritidsordning på barneskole, institusjon mv. Som pass og stell av barn regnes også fritidsordninger for barn i regi av klubber og foreninger som driver aktiviteter innenfor eget interessefelt. Dette kan f.eks. være aktiviteter innenfor idrett, teater, musikk, barnekor, kulturskole mv. Det er et vilkår at ordningen er etablert som et alternativ til skolefritidsordning på barneskole, både med hensyn til tidsrom og regularitet. Fritidsordning som har åpent før skoletid eller som utvides til heldagstilbud noen uker i skoleferien omfattes også. Det er ikke stilt noe krav til varigheten av det enkelte engasjement.

Pass og stell må for øvrig avgrenses mot

- barnets leveomkostninger, dvs. kostnader til kjøp av klær, mat o.l.
- renhold, stell av huset, matlaging, vask av tøy o.l. som kommer hele familien til gode
- behandling av barnet for sykdom, funksjonshemming mv. Kostnader til behandling og særskilt undervisning, kan etter omstendighetene være sykdomskostnader. Om særfradrag for sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet»

- kostnader i forbindelse med adopsjon av barn
- skolepenger/vederlag for undervisning. Opphold på privat skole må anses som undervisning for samme aldersgrupper og i samme utstrekning som det ville vært på offentlig skole.
- organiserte fritidstilbud utenfor vanlig åpningstid på skolefritidsordning eller i helger, som f.eks. trening, musikkorps, teaterskole, kulturskole mv. Om når slike tilbud er etablert som alternativ til skolefritidsordning, se ovenfor.

3.2.2 Befordringskostnader

Kostnader til å bringe barn til og fra barnehage, dagmamma eller skolefritidsordning skal tas med ved beregning av fradraget. Brukes det egen bil for å bringe barnet, skal kostnaden fastsettes på grunnlag av merkjøringen dette medfører utover for eksempel arbeidsreise og yrkesreise. Satsen for avstandsfradrag mellom hjem og fast arbeidssted på kr 1,50 per km brukes ved beregningen.

Benyttes kollektivt transportmiddel, skal kostnadene settes til merkostnadene ved bruk av slikt transportmiddel.

3.3 Legitimasjon av kostnadene

Andre kostnader enn bilkostnader må på oppfordring kunne legitimeres med originalbilag.

Kostnader som ikke er innrapportert av barnehage, SFO, fritidsordninger mv. skal være spesifisert i feltet for tilleggsopplysninger på selvangivelsen eller på eget vedlegg. Navn og adresse på den som har fått utbetalt beløpene må oppgis. Om lønnsopplysningsplikt for kostnader til pass og stell av barn, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

Bruk av egen bil kan kreves sannsynliggjort ved en oppstilling over faktisk kjørelengde.

3.4 Dekning av kostnadene

3.4.1 Generelt

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv.

3.4.2 Arbeidsgivers tilskudd til barnehage

I visse tilfeller skal arbeidstaker skattlegges for arbeidsgivers tilskudd til barnehage, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Beløpet som skattlegges, anses som kostnad til pass og stell av barn i tillegg til foreldrenes egenbetaling.

3.4.3 Offentlige tilskudd

Om foreldrefradrag når det er ytet tilskudd i trygdeordningen eller etter lov om sosial omsorg, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 3.6.

3.4.4 Kontantstøtte til småbarnsforeldre

Mottatt kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere kostnadene som inngår i foreldrefradraget, se FIN 4. november 1998 i Utv. 1999/208.

4 Hvilken ektefelle/samboer som skal ha fradraget

4.1 Ektefeller

4.1.1 Ektefeller som ikke lignes hver for seg (atskilt)

Er ektefellene som ikke lignes hver for seg (atskilt), enige om fordelingen, legges denne fordelingen til grunn. I andre tilfeller gis fradraget med en halvpart til hver av ektefellene. Dersom fradraget overstiger den ene ektefellens inntekt, føres det resterende beløpet til fradrag i den andre ektefellens inntekt.

4.1.2 Ekteskap inngått i løpet av året

Er ekteskapet inngått i løpet av inntektsåret og ektefellene velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn, gis fradraget til den som er barnets forelder. Velger

ektefellene felles maksimumsbeløp, gis fradraget med en halvpart til hver, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.

4.1.3 Ekteskapet oppløst i året, den ene ektefellen får omsorgen alene

Blir ektefeller skilt eller separert, vil den av ektefellene som overtar eneomsorgen og som barnet fortsetter å bo hos ha rett til foreldrefradrag.

Er det flere barn, og hver av foreldrene beholder eneomsorgen for minst ett av dem, kan begge foreldrene ha krav på foreldrefradrag. Forutsetningen er at forholdet er reelt, f.eks. at foreldrene faktisk lever atskilt. Videre må det kunne kreves at delingen av barneflokken med hensyn til omsorgsfunksjonen har en varig karakter.

4.1.4 Ekteskapet oppløst i året, foreldrene har delt omsorg

Er ekteskapet oppløst i året og foreldrene har delt omsorg (ikke eneomsorg) for det enkelte barnet, fordeles foreldrefradraget mellom foreldrene innenfor maksimumsbeløpet, se pkt. 5.2.

4.2 Samboere (meldepliktig og ikke-meldepliktig)

4.2.1 Felles barn

Har samboerne felles barn, gis fradraget med en halvpart hos hver av samboerne, dersom de ikke er enige om en annen fordeling, jf. sktl. § 6-48 første ledd fjerde punktum. Dette gjelder uansett om en eller begge av samboerne også har særkullsbarn.

Er fellesbarnet født i løpet av inntektsåret, tillates det i praksis at samboerne velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn. Velger samboerne felles maksimumsbeløp, gis fradraget med en halvpart til hver av samboerne, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.

Eksempel:
A og B er samboere og har i år 1 hvert sitt særkullsbarn. Hver av dem har da krav på foreldrefradrag med inntil kr 25 000. I år 2 får de et fellesbarn. For dette året kan hver av dem fremdeles kreve inntil kr 25 000 hver for særkullsbarna. I tillegg kan de til sammen kreve inntil kr 15 000 for fellesbarnet. For år 3 beregnes fradraget under ett som om alle barna var fellesbarn. Fradraget for dette året kan da maksimalt utgjøre kr 55 000.

4.2.2 Ikke felles barn

For samboere som ikke har felles barn, gis foreldrefradraget til den som er særkullsbarnets far eller mor. I disse tilfellene kan det ikke velges en annen fordeling. Har skattyter en samboer som har særkullsbarn, uten at paret har felles barn, kan skattyter ikke trekke fra kostnadene til barnepass i sin inntekt. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige.

5 Foreldre som ikke bor sammen

5.1 Eneomsorg for barnet

Foreldrefradrag gis til den av foreldrene som har hatt den daglige omsorgen for barnet (eneomsorg). Dette vil være den av foreldrene som barnet har bodd hos størstedelen av året.

5.2 Delt omsorg for barnet

Delt omsorg foreligger når barnet etter avtale skal eller rent faktisk oppholder seg tilnærmet like lenge hos hver av foreldrene (ingen av foreldrene har eneomsorg).

Er omsorgen delt og den ene betaler alle kostnadene, kan denne kreve fradraget fullt ut. Betaler begge foreldrene for pass og stell av barnet, kan hver av dem kreve foreldrefradrag hvert år innenfor et felles maksimumsbeløp i forhold til hvor stor andel av kostnadene som hver av dem har betalt. Dersom foreldrene er enige om det, kan de alternativt kreve at foreldrefradraget gis til hver av dem annethvert år.

5.3 Endret omsorg

Har bare en av foreldrene hatt eneomsorg og denne overføres i løpet av året, vil den av foreldrene som har hatt eneomsorgen den største delen av inntektsåret ha krav på foreldrefradraget.

Dør den av foreldrene som har omsorg, skal avdøde likevel gis foreldrefradrag. Overtar den gjenlevende av foreldrene omsorg for barnet, vil denne også ha krav på foreldrefradrag.

6 Kombinasjon av delt omsorg for særkullsbarn og fellesbarn med ektefelle/samboer

I noen tilfeller har den ene av foreldrene delt omsorg for særkullsbarn i tillegg til felles barn med ektefelle/samboer. Maksimumsbeløpet for fellesbarn gjelder samlet for samboerne/ektefellene. Deler foreldrene til særkullsbarnet kostnadene til barnepass for dette barnet, kan begge kreve fradrag. Maksimumsbeløpet må fastsettes særskilt for hver av foreldrene.

Eksempel 1

A og B bor sammen og har ett felles barn samtidig som A har ett særkullsbarn hvor vedkommende har delt omsorg med C. C har bare dette barnet. Det forutsettes at A og C deler kostnadene til barnepass, og at kostnadene for hvert av barna overstiger maksimumsbeløpene for fradrag.

Hvis A og C ikke velger å få fradrag annethvert år, kan C kreve fradrag for halvparten av kr 25 000, dvs. kr 12 500 hvert år. Fradragsberegningen for C blir uavhengig av at A har felles barn med en annen. A og B vil få kr 25 000 for fellesbarnet. For særkullsbarnet får A halvparten av kr 15 000, dvs. kr 7 500 da dette barnet for A blir «et ytterligere barn», jf. SSV § 6-2. Deler A og B fradraget for fellesbarnet, vil A få kr 12 500 + kr 7 500 = kr 20 000, og B får kr 12 500.

Velger A og C å få fradrag annethvert år, vil A annethvert år få kr 15 000 og kr 0 for særkullsbarnet foruten halvparten av fradraget for fellesbarnet med B. C vil få kr 25 000 og kr 0 annethvert år. Over en toårssyklus vil sum fradrag for henholdsvis A og C bli det samme med begge løsningene.

Eksempel 2

Som eksemplet ovenfor, men C dekker alle kostnadene til barnepass for deres barn. C får fradrag for kr 25 000 hvert år. A og B vil få til sammen kr 25 000 hvert år for deres fellesbarn.

7 Fremføring av ubenyttet fradrag

Det er ikke adgang til å fremføre underskudd som skyldes foreldrefradraget til senere inntektsår, jf. sktl. § 6-3 fjerde ledd annet punktum. Foreldrefradraget anses alltid å være den kostnaden som kommer sist til fradrag.

8 Forholdet til særfradrag for store sykdomskostnader

Faktiske kostnader som det kreves fradrag for etter reglene om foreldrefradrag, kan ikke samtidig tas med som sykdomskostnad ved eventuelt krav om særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

9 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, fordeles foreldrefradraget forholdsmessig, se emnet «Fordelingsfradrag».

10 Tidfesting av foreldrefradraget

Tidfesting av foreldrefradraget følger realisasjonsprinsippet etter sktl. § 14-2 annet ledd.

Forhåndsligning

– *Lignl. § 4-7 nr. 7 og 8 og § 8-10.*

1 Generelt

Forhåndsligning er aktuelt i visse tilfeller hvor et skattesubjekt i løpet av året har opphørt å være skattesubjekt. Forhåndsligning foretas for perioden fra sist lignede inntektsår og frem til opphørstidspunkt. Forhåndsligning foretas fortløpende og uavhengig av den ordinære ligningsbehandlingen.

2 I hvilke tilfeller forhåndsligning skal foretas

2.1 Oppløsning av selskap og avslutning av bo

Det er i følge lignl. § 4-7 nr. 8 plikt til å kreve forhåndsligning

– før avslutning av bo, f.eks. døds- og konkursbo etter krav fra skifteforvalter (bobestyrer), testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger. Det skal ikke foretas forhåndsligning når bo overtas udelt av gjenlevende ektefelle eller av enearving. Forhåndsligning foretas heller ikke ved skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse
– før oppløsning av aksjeselskap eller annen skattepliktig innretning som er eget skattesubjekt etter krav fra selskapets styre eller dets leder. Selskap som deltakerlignes, herunder ANS, DA og KS omfattes ikke av ordningen. Se likevel nedenfor om deltaker som dør, under pkt. 4.5

2.2 Person med midlertidig opphold i Norge

Person som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og sktl. § 2-3 annet ledd, for arbeidsinntekt oppebåret under midlertidig opphold her i landet, kan levere selvangivelse og kreve forhåndsligning ved utreise fra Norge, jf. lignl. § 4-7 nr. 7. Kreves ikke forhåndsligning er vedkommende pliktig til å levere selvangivelse innen den ordinære fristen.

Utenlandske arbeidstakere som ikke er skattemessig bosatt i Norge, har begrenset skatteplikt for lønn for arbeid utført i Norge. Disse arbeidstakerne kan velge å levere RF-1038 og bli beskattet i forbindelse med at arbeidsoppholdet i Norge avsluttes. Det er bare lønnsinntekten som kan forhåndslignes.

Ordningen med forhåndsligning gjelder bare følgende arbeidstakere:

– Utenlandske arbeidstakere som har oppholdt seg i Norge maksimalt 183 dager i løpet av en periode på 12 måneder.
– Utenlandske arbeidstakere som har oppholdt seg i Norge i maksimalt 270 dager i løpet av en periode på 36 måneder.

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater kan i visse tilfeller medføre at arbeidsinntekten ikke er skattepliktig til Norge.

3 Formelle regler

3.1 Innsendelse av selvangivelse mv.

Den som fremsetter krav om forhåndsligning skal sende inn selvangivelse over den inntekt og formue som kreves forhåndslignet. For boer skal forhåndsligningen omfatte inntekt frem til slutningsdagen. For selskaper mv. skal inntekt frem til den endelige oppløsningsdagen kreves forhåndslignet, jf. asl./asal. § 16-10 første ledd og samvirkelova § 136. Om avviklingen går over et årsskifte, skal det foretas forhåndsligning særskilt for hvert år, se pkt. 4.1.1. For personer som har hatt midlertidig opphold i Norge skal forhåndsligningen omfatte inntekt frem til dagen for avreise. Ved offentlig skifte kan slutningsdagen aldri være fastsatt til et tidspunkt før forhåndsligningen vil være gjennomført.

Selskaper mv. som krever forhåndsligning skal levere «Selvangivelse for aksjeselskaper mv.», (RF-1028) og aksjonærregisteroppgaven RF-1086. Fristen for å sende inn aksjonærregisteroppgaven er 31. januar året etter inntektsåret.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Personer som har hatt midlertidig opphold i Norge og som krever forhåndsligning skal levere «Selvangivelse for forhåndslikning av utenlandsk arbeidstaker / Tax return for advance assessment for foreign employee», (RF-1038).

Boer som krever forhåndsligning skal levere «Selvangivelse for forhåndslikning», (RF-1040).

3.2 Bekreftelse på at krav om forhåndsligning er mottatt

Den som krever forhåndsligning, kan kreve at skattekontoret straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet. Dette er en forutsetning for at preklusjonsfristen i lignl. § 8-10 nr. 2 skal begynne å løpe. Er skattekravet ikke sendt innen fristen vil kravet bortfalle, se pkt. 6.

3.3 Vedtaksmyndighet

Forhåndsligningen skal foretas av skattekontoret.

4 Gjennomføringen av forhåndsligningen

4.1 Tidsrommet som forhåndsligningen skal omfatte

4.1.1 Inntektsskatt

Er skatteoppgjøret for inntektsåret 2015 sendt ut, skal bare inntekten i 2016 tas med ved forhåndsligningen. Er ligningen for inntektsåret 2015 ennå ikke sendt ut, skal derimot inntekten både i 2015 og 2016 tas med, men slik at forhåndsligningen foretas særskilt for hvert år.

Om de særlige regler om tidfesting av arbeidsinntekter og fradrag for kostnader i forbindelse med arbeid når skattyter flytter ut av landet, se emnene «Tidfesting – kontantprinsippet» og «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.

4.1.2 Formuesskatt

Formuesskatt ilignes ikke for det år boslutning, selskapsoppløsning eller utreise finner sted. Blir boet f.eks. sluttet 1. januar 2016 eller senere, vil midlene bli formuesbeskattet på boets hånd for inntektsåret 2015.

4.2 Skatteregler og skattesatser

Forhåndsligningen foretas særskilt for hvert enkelt inntektsår basert på vedkommende års skatteregler, herunder eventuelle overgangsregler, og satser, slik de er vedtatt på tidspunktet for gjennomføringen av forhåndsligningen.

4.3 Andel i boligselskap og boligsameie

Dersom den skattyter som skal forhåndslignes er andelshaver/sameier i et boligselskap (borettslag/boligaksjeselskap) eller boligsameie, skal han tilordnes inntekter og kostnader som refererer seg til forhåndsligningsåret. Det forekommer at skattyter bare skal lignes for andelen for en del av inntektsåret, f.eks. i forbindelse med dødsfall eller realisasjon av andelen. Når forhåndsligningen skal gjennomføres før boligselskapet/boligsameiet har innrapportert eller på annen måte fastsatt vedkommendes andel av forhåndsligningsårets inntekter og kostnader, må beløpene fastsettes ved skjønn. Finner skattekontoret ikke å kunne legge skattyters påstand til grunn, kan inntektene og kostnadene normalt settes til et antall 12-deler av fjorårets inntekter og kostnader. Dette gjelder likevel ikke dersom skattekontoret finner det sannsynliggjort at inntektene og utgiftene i forhåndsligningsåret avviker vesentlig fra fjorårets tall.

4.4 Skjerming

Skjerming for personlige aksjonærer og deltakere i deltakerlignede selskaper fastsettes per 31. desember hvert år. Ved forhåndsligning som foretas i 2016 for bo som er sluttet i 2016, vil det således bare være aktuelt med fradrag for skjerming fastsatt til og med 31. desember 2015. Se nærmere emnet «Aksjer – utbytte».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.5 Spesielt om deltaker i deltakerlignet selskap

Det kan forekomme at deltaker i deltakerlignet selskap skal lignes for andelen for en del av inntektsåret, f.eks. i forbindelse med dødsfall eller realisasjon av andelen. Skal skattyter forhåndslignes for alminnelig inntekt fra selskapet før resultatet i det deltakerlignede selskap foreligger, må inntekten(e) fastsettes ved skjønn. Deltakeren skal ha tilordnet sin andel av et antall 12-deler av selskapets totale alminnelige inntekt i forhåndsligningsåret. Eventuell utdeling etter sktl. § 10-42 og arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 første ledd bokstav f, tas med ved forhåndsligningen med de beløp som faktisk er overført fra selskapet til deltakeren. Skattekontoret kan kreve at påstanden sannsynliggjøres ved fremleggelse av f.eks. delårsregnskap kombinert med budsjett for den gjenstående del av året, revisors uttalelse og fjorårets regnskaper.

5 Behandlingsmåten

Skattekontoret foretar beregninger av skatter og avgifter. Skatteoppgjørsblankett fylles ut og sendes skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren sørger for at avregning og oppgjør foretas uten unødig opphold. Blanketten dateres og sendes skattyteren (boet) i rekommandert brev eller på annen etterviselig måte. Skatteoppkreveren fordeler gjenpartene med ett eksemplar til skattekontoret og ett til eget kontor.

6 Frist for gjennomføring

Dersom krav på skatt og avgift for skattyter med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, ikke er sendt innen 4 uker etter skattekontorets erkjennelse av å ha mottatt krav på forhåndsligning ble sendt, faller krav på skatt og avgift bort for den oppgitte inntekt. Det samme er tilfelle hvis det går mer enn 3 måneder før tilsvarende krav blir sendt boet, selskap eller annen skattepliktig innretning. Forutsetningen er at skattyter fyller vilkårene for å kreve forhåndsligning.

Har skattyter krevd erkjennelse uten at skattekontoret sender den, eller at den sendes for sent, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt den skulle vært sendt, se FIN 20. september 1984 i Utv. 1984/743.

Dersom skattyter har krevd forhåndsligning uten samtidig å ha krevd erkjennelse for mottatt krav om forhåndsligning, vil preklusjonsfristen ikke begynne å løpe. Fristen vil likevel begynne å løpe dersom ligningsmyndighetene uoppfordret sender skattyter en erkjennelse av å ha mottatt kravet om forhåndsligning.

Fyller skattyter vilkårene for å kreve forhåndsligning, men ligningsmyndighetene ber om tilleggsopplysninger til innlevert selvangivelse mv., løper likevel fristene uendret.

7 Klage/endring

7.1 Hovedregel

I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene i lignl. kap. 9 for adgangen til å påklage/endre en forhåndsligning, se emnene «Endringssak – endring uten klage» og «Endringssak – klage».

7.2 Unntak

For formues- og inntektsposter som det er gitt alle pliktige opplysninger om i selvangivelsen, kan ligningsmyndighetene ikke endre forhåndsligning til skattyters ugunst etter fristen for bortfall av skattekravet, se ovenfor.

For de formues- og/eller inntektsposter som ikke er oppgitt, bortfaller ikke adgangen til endring.

Formue

- *Sktl. § 2-1 syvende og niende ledd, § 2-2 sjette ledd, § 2-3 første ledd bokstav a og b, § 2-5 første ledd bokstav d og annet ledd bokstav b, § 2-15 annet ledd, § 2-32, § 2-33, § 2-35, § 2-36 første, annet, femte og sjette ledd, kap. 4.*
- *FSFIN kap. 4 og § 6-47-11.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1, § 2-1 og § 3-1.*

1 Generelt

Ved ligningen settes formuen til skattepliktig bruttoformue minus fradragsberettiget gjeld ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl. 24.00 i inntektsåret (1. januar kl. 00.00 i ligningsåret), jf. sktl. § 4-1.

For skattytere med avvikende regnskapsår, skal formuesfastsettingen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i ligningsåret, jf. sktl. § 4-1 annet ledd.

Om hva som er skattepliktig bruttoformue, se nedenfor. Om hva som er fradragsberettiget gjeld, se emnet «Gjeld».

2 Hvem er skattepliktig for formue

2.1 Forskuddspliktige som er skattepliktige som bosatt i Norge

2.1.1 Hovedregel

Som hovedregel er alle

- personer, og
- dødsbo

som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge ved utgangen av inntektsåret, skattepliktig for hele sin formue, jf. sktl. § 2-1 syvende og niende ledd. Om unntak, se nedenfor.

Det avgjørende tidspunktet er utgangen av inntektsåret, det vil si den 31. desember kl. 24.00 der det ikke er avvikende regnskapsår. En skattyter som dør før dette tidspunktet kan derfor ikke formuesbeskattes. Formuen skattlegges i slike tilfeller hos etterfølgerne. Se nærmere emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Om hvilke personer som anses bosatt og om hvilke dødsbo som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

2.1.2 Unntak

Det er unntak fra beskatning for bl.a. utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere og for utenlandske diplomater, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.»,pkt. 5.1.2 og pkt. 3.6.

2.2 Etterskuddspliktige hjemmehørende i Norge

Etterskuddspliktige er fritatt for formueskatt til kommunen og fylkeskommunen, jf. sktl. § 2-36 annet ledd.

Følgende etterskuddspliktige hjemmehørende i Norge er etter sktl. § 2-36 første ledd også fritatt for formueskatt til Staten:

- aksjeselskap og allmennaksjeselskap
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- interkommunalt selskap, der deltakerne har delt ansvar for selskapets forpliktelser (DA)
- verdipapirfond, dvs. aksje- og obligasjonsfond, og
- statsforetak etter lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak, herunder statsforetak som produserer, omsetter, overfører eller distribuerer elektrisk kraft, se FIN 10. november 1994 i Utv. 1994/1436.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Andre selskaper og sammenslutninger skal som hovedregel svare formueskatt til Staten. Dette vil bl.a. omfatte

- stiftelser
- kreditt- og hypotekforeninger
- selveiende finansieringsforetak
- sparebanker
- gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- skattepliktige pensjonskasser, se FIN 2. mai 1994 i Utv. 1994/548

Det er omfattende generelle unntak fra beskatning for blant annet staten, fylkeskommuner, kommuner, skattefrie institusjoner, kirker og kirkesamfunn, diverse fond mv., se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

2.3 Forskningsinstitusjoner som mottar statlig basisbevilgning

2.3.1 Forskningsstiftelse som mottar basisbevilgning

Forskningsinstitusjoner som er organisert som stiftelse og som mottar statlig basisbevilgning i henhold til «Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter», er fritatt for skatt på formue, se sktl. § 2-36 femte ledd.

Fritaket gjelder bare for eiendeler som inngår i stiftelsens forsknings- og utviklingsvirksomhet. Eiendeler som inngår i annen type aktivitet som stiftelsen driver, faller utenfor skattefritaket. Som forsknings- og utviklingsarbeid anses kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap. Forsknings- og utviklingsarbeid omfatter grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid, jf. FSFIN § 2-36-1 første ledd annet punktum. Det har ikke betydning for skattefritaket om forskningen utføres mot vederlag eller ikke. Også oppdragsforskning anses som forsknings- og utviklingsarbeid i denne sammenheng.

Skattefritaket kan for eksempel omfatte faste eiendommer, anlegg, maskiner, tekniske installasjoner og annet utstyr. Dersom eiendelene også benyttes i annen type virksomhet, skal det foretas en vesentlighetsvurdering, slik at eiendeler som hovedsakelig benyttes i forsknings- og utviklingsvirksomheten, omfattes av fritaket, jf. sktl. § 2-36 femte ledd annet punktum og FSFIN § 2-36-1 første ledd første punktum. Finansielle eiendeler som aksjer mv. omfattes når disse har en særlig og nær tilknytning til forskningsaktiviteten. Dette gjelder bl.a. aksjer i selskaper som eier bygninger eller laboratorier som benyttes i forskningen mv., jf. FSFIN § 2-36-1 første ledd tredje og fjerde punktum. Driftskapital i form av bankinnskudd, obligasjoner og andre likvider, finansielle eiendeler omfattes, men ikke kapitalplasseringer på børs e.l., jf. FSFIN § 2-36-1 første ledd femte punktum. Formuesskattefritaket for driftskapital er begrenset til en forholdsmessig andel som tilsvarer andelen av materielle og immaterielle eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktivitet, jf. FSFIN § 2-36-1 første ledd siste punktum.

Skattefritaket er betinget av at stiftelsens økonomiske og ikke-økonomiske aktivitet og kostnadene knyttet til disse kan holdes atskilt og at formuesskattefritaket kommer den ikke-økonomiske aktiviteten til gode, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 22.3. Som ikke-økonomisk aktivitet anses bl.a. utdannelse med sikte på flere og bedre menneskelige ressurser, utføring av uavhengig forskning og utvikling med sikte på å erverve mer kunnskap og bedre forståelse, samt formidling av forskningsresultater.

Skattefordelen av formuesskattefritaket tilsvarer en beregnet skatt av nettoformuen på de formuesobjektene som hovedsakelig benyttes i forskningsaktiviteter, jf. FSFIN § 2-36-2 første og annet punktum. Ved beregningen av nettoformuen skal gjeld fordeles forholdsmessig etter forholdet mellom formuesobjekter som kommer inn under formuesskattefritaket og andre objekter, jf. FSFIN § 2-36-2 første ledd fjerde punktum.

Et beløp som svarer til det fritatte skattebeløpet skal overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til instituttets ikke-økonomiske aktiviteter, jf. sktl. § 2-36 femte ledd tredje punktum og FSFIN § 2-36-4 første ledd. Det må da beregnes en "fiktiv" formuesskatt for eiendeler som hovedsakelig er knyttet til stiftelsens forskningsaktiviteter og som uten fritaket ville blitt formuesbeskattet. Gjelder det en institusjon som

ikke har erverv til formål og som er skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd, skal det ved beregningen ikke tas med eiendeler som er knyttet til den skattefrie virksomheten. Derimot omfatter beregningen eiendeler knyttet til eventuell skattepliktig økonomisk virksomhet som utøves av en slik forskningsstiftelse, jf. sktl. § 2-32 annet ledd. Videre omfatter beregningen formuesskatt som etter de alminnelige reglene i sktl. § 2-2, jf. §§ 4-1 flg. ville blitt pålagt en forskningsstiftelse som anses å drive virksomhet (har erverv til formål). Ved beregningen skal formuesskatten fastsettes til det den ville ha utgjort etter de alminnelige reglene, dersom forskningsstiftelsen ikke hadde vært særskilt fritatt for formuesskatt etter sktl. § 2-36 femte ledd. Et beløp tilsvarende den beregnede formuesskatten (det fritatte skattebeløpet) må deretter overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til de ikke-økonomiske aktivitetene. Fordelen skal overføres selv om den økonomiske delen av virksomheten isolert sett har gått med underskudd og den ikke-økonomiske delen isolert sett har gått med overskudd. Instituttene må gjennom sin regnskapsføring kunne dokumentere at fordelsbeløpet er tatt ut av den økonomiske aktiviteten og benyttet til ikke-økonomisk aktivitet, jf. FSFIN § 2-36-4 første ledd fjerde punktum.

Overføringen av fordelsbeløpet er kun en omdisponering av midler fra den økonomiske aktiviteten til den ikke-økonomiske aktiviteten og ikke noen fradragspost i den skattepliktige økonomiske aktiviteten.

2.3.2 Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning

Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning, er fritatt for formuesskatt på aksjer i forskningsinstituttet, jf. sktl. § 2-36 sjette ledd. Fritaket er begrenset til et beløp som svarer til en beregnet formuesskatt på eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktiviteter og som ville vært den beregnede skattefordelen i det underliggende aksjeselskapet dersom det i stedet var organisert som en stiftelse, se sktl. § FSFIN § 2-36-3 tredje punktum og pkt. 2.3.1. Skattefritaket er videre betinget av at skattefordelen kommer forskningsinstituttets ikke-økonomiske aktivitet til gode. Et beløp tilsvarende skattefordelen for stiftelsen må dermed overføres til det underliggende forskningsinstituttet og anvendes i dets ikke-økonomiske aktiviteter, jf. sktl. § 2-36 sjette ledd siste punktum.

2.4 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Om skatteplikt til Norge for personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster».

2.5 Personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard

Om skatteplikt til fastlandet for personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard, se emnet «Svalbard».

3 Hvem formuen skal skattlegges hos

3.1 Generelt

Bruttoformuen skattlegges hos den reelle eieren av formuesobjektet. Således skal rettigheter skattlegges hos rettighetshaveren dersom rettighetene er skattepliktig formue. Hvem som står som tinglyst hjemmelsinnehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende, men vil etter omstendighetene være et moment ved vurderingen av hvem som er eier. Om hvem som anses å være eier, se emnet «Eierbegrepet».

3.2 Omtvistet rettighet og krav

Er eiendomsretten omtvistet, skal det mest sannsynlige eierforholdet legges til grunn, jf. lignl. § 8-1. I mangel av andre klare holdepunkter kan ligningsmyndighetene skattlegge formuesposten hos den som utøver rådigheten/eiendomsretten eller er i besittelse av formuesobjektet.

3.3 Ektefeller

Om skattlegging av formue hos ektefeller, se SSV § 2-1 og § 2-3 og emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

3.4 Ikke-meldepliktige samboere

Formuesposter beskattes hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er reell eier. Er begge eiere, skattlegges formuesposten med en halvpart på hver, med mindre de ikke-meldepliktige samboerne godtgjør et annet eierforhold.

3.5 Barn og ungdom

Om når barns og ungdoms formue skal skattlegges hos foreldrene og når barns og ungdoms formue kan lignes særskilt hos barnet, se emnet «Barn og ungdom».

3.6 Deltakerlignet selskap

Om beskatning av formue i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». Om beskatningen av formue i sameier, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

3.7 Boligselskap

Om beskatning av formue i boligselskap som ikke er eget skattesubjekt, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

3.8 Leasing

Om hvem som skal formuesbeskattes for leaset objekt, og eventuell forskuddsbetalt leasingleie, se emnet «Leasing».

3.9 Leietakers påkostning

Påkostes et leid formuesobjekt av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Verdien formuesbeskattes hos eieren av objektet. Er påkostningen av en slik art at den kan anses som et eget formuesobjekt, og leietakeren kan ta med seg dette ved leieforholdets opphør, kan leietakeren bli ansett som eier. I så fall skal leietakeren formuesbeskattes for verdien.

3.10 Trygdefinansiert bil

Om trygdefinansiert bil, se emnet «Bil – formue».

3.11 Dødsfall

Om hvem som skal formuesbeskattes i forbindelse med dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

3.12 Konkurs/akkord

Om formuesbeskatning i forbindelse med konkurs og gjeldsforhandling, se emnene «Konkurs» og «Gjeldsforhandling».

3.13 Inntekts- eller bruksnytelse

Når noen ved testament eller annen gyldig disposisjon har bestemt at inntektsnytelsen av kapital eller bruksnytelsen av en eiendom i en viss tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en annen person, stiftelse eller innretning, beskattes kapitalen eller eiendommen som formue på rente- eller bruksnyterens hånd, så lenge denne retten vedvarer, jf. sktl. § 4-50.

3.14 Utlånte verdipapirer

Om formuesbeskatning av utlånte verdipapirer, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

4 Hva er bruttoformue

4.1 Generelt

Som skattepliktig bruttoformue regnes i utgangspunktet alle formuesobjekter med omsetningsverdi som skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, herunder fysiske gjenstander, verdipapirer, rettigheter osv. I utgangspunktet gjelder dette uansett hvor i verden eiendelene befinner seg. Nærmere om skattlegging av formue i utlandet, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter».

Som hovedregel foreligger det skatteplikt for en formuespost selv om rettigheten/kravet ikke er forfalt til betaling eller er tilbakeholdt av yteren i henhold til avtale mv., se likevel om unntak nedenfor.

Det er uten betydning når eller hvordan skattyteren er blitt eier av vedkommende formuesobjekt. Følgelig skal den delen av årets inntekt som er i behold ved inntektsårets utgang, formuesbeskattes, f.eks. årets renter av bankinnskudd. Beløp mottatt som forskuddsbetaling tas med i formuen i den utstrekning midlene er i behold ved inntektsårets utgang. Dette gjelder selv om forskuddsbetalingen ikke er opptjent. Om eventuelt fradrag for det som skattyteren har plikt til å yte, se emnet «Gjeld». Krav på erstatning etter skade, brann mv. er skattepliktig formue selv om erstatningens størrelse ennå ikke er avgjort. Om verdsettingen, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 1.2. Verdien av bygninger og anlegg under oppføring skal også tas med i formuen, selv om de ikke er ferdige ved utløpet av inntektsåret. Om verdsetting av bygg og anlegg under oppføring, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse». Om verdsetting av bolig under oppføring, se emnet «Bolig – formue», pkt. 7.

4.2 Fast eiendom/anlegg i utlandet

Personer bosatt i Norge er skattepliktig etter intern rett for formue i fast eiendom i utlandet, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 2.1.1. Det samme gjelder dødsbo og visse selskaper hjemmehørende i Norge, se pkt. 2.2. Nærmere om verdsetting av bolig og fritidsbolig, se emnet «Bolig – formue». Om verdsetting av fast eiendom for øvrig, se pkt. 7.2.

4.3 Avtale om kjøp av formuesobjekt, utføring av arbeid mv.

Er en avtale om kjøp av formuesobjekt, utføring av arbeid mv. helt uoppfylt fra begge parter, skal det ikke tas hensyn til avtalen hos noen av partene ved formuesbeskatningen. Er avtalen helt eller delvis oppfylt fra minst en av partene, skal hver av dem ta med i bruttoformuen verdien av det de har mottatt og det de etter avtalen har krav på fra den annen part. (Det som eventuelt gjenstår for skattyteren å yte, føres opp som gjeld.)

Eksempel

A kjøper en gjenstand av B og betaler kr 100 000 i forskudd i desember. Gjenstanden leveres etter årsskiftet. Kjøpesum er kr 250 000.

Ved årsskiftet anses selgeren fremdeles som eier av gjenstanden og skal føre opp gjenstandens ligningsverdi som formue. I tillegg skal han i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på restkjøpesummen (kr 150 000) føres opp som formue og forpliktelsen til å levere gjenstanden (kr 250 000) føres opp som gjeld. I praksis godtas det at han fører mottatt forskudd (kr 100 000) som en forpliktelse.

Kjøperen skal i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på å få overført gjenstanden (kr 250 000) føres opp som formue og forpliktelsen til å betale restkjøpesummen (kr 150 000) føres som gjeld. I praksis godtas det at han fører betalt forskudd (kr 100 000) som formue.

4.4 Ikke skattepliktige formuesposter

4.4.1 Betingede rettigheter

Betingede rettigheter hvor kravet bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig, uviss betingelse inntrer, f.eks. en ulykkesforsikring, er ikke skattepliktig formue (suspensivt betinget rettighet), jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a. Rettigheter hvor det ikke er knyttet noen betingelser til kravet, men hvor rettigheten faller bort dersom en fremtidig uviss betingelse inntrer, skal ikke unntas fra formuesbeskatning (resolutivt betinget

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

rettighet). Det samme gjelder krav som forfaller på en fastsatt dato eller når skyldneren dør.

4.4.2 Tidsbegrenset bruksrett

Verdi av tidsbegrenset rett til å bruke fast eiendom eller løsøre er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav b. Dette gjelder selv om retten er betalt på forskudd eller kjøpt av den opprinnelige rettighetshaveren. Om grensen mellom stetsevarige og tidsbegrensede retter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom». Om tilfeller hvor bruksnyter av en tidsbegrenset bruksrett likevel er skattepliktig for formuen av det objektet bruksretten er knyttet til, se pkt. 3.13.

Verdien av følgende bruksrettigheter skal f.eks. ikke tas med ved formuesbeskatningen av rettighetshaveren såfremt de er tidsbegrensede:

- rett til vederlagsfri bruk av bolig, f.eks. føderåd
- rett til å bruke et leid skip (certeparti)
- rett til å bruke en leid tomt/grunnareal (festerett)
- veirett, fiskerett mv. på annens eiendom
- bruksrett etter en forpaktningskontrakt.

Om formuesbeskatning av fiskeritillatelser knyttet til fiskefartøy, se emnet «Fiske», pkt. 6.2.

4.4.3 Tidsbegrenset rett til periodiske ytelser

Verdien av krav på periodiske ytelser som skal svares i et begrenset tidsrom, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Dette unntaket omfatter krav på pensjoner, føderåd, festeavgift ved tidsbegrensede festekontrakter o.l. Krav på utbetaling av den enkelte termin er formue dersom terminen er forfalt til betaling.

Om formuesbeskatning av livrenter, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 2. Om formuesbeskatning av individuelle pensjonsordninger (IPA og IPS), se pkt. 4.4.12.

Krav på en fast kjøpesum som skal betales i avdrag er ikke en periodisk ytelse som omfattes av unntaket. Om grensen mellom pensjon og betaling av kjøpesum, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

4.4.4 Krav på lønn

Verdien av krav på lønn, herunder feriepenger, er ikke skattepliktig formue så lenge kravet ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav d.

Unntaket gjelder ikke for krav på vederlag for oppdrag utført som ledd i virksomhet. Slike krav er skattepliktig formue når kravet er oppstått, dvs. når skattyter har ervervet en ubetinget rett til betaling.

4.4.5 Erstatningsutbetaling og engangsutbetaling av forsikring til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret

Person som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret er fritatt for formuesskatt på visse engangserstatninger/forsikringsutbetalinger for personskade og tap av forsørger, jf. sktl. § 4-22. Dette omfatter

- engangserstatning for personskade og tap av forsørger som i hovedsak utmåles etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 og yrkesskadeforsikringsloven
- engangserstatning for personskade og tap av forsørger etter en annen stats erstatningsrett, så langt erstatningen er fastsatt etter hovedsakelig tilsvarende prinsipper som i norsk erstatningsrett
- engangsutbetaling av ulykkes-, sykdoms- eller uføreforsikring ved skade, sykdom eller lyte
- engangsutbetaling av ulykkesforsikring eller dødsfallsforsikring ved tap av forsørger

Nærmere om formuesskattefritaket for ovennevnte erstatninger/utbetalinger, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

4.4.6 Krav på rente og utbytte

Verdien av krav på renteterminer og aksjeutbytte mv., er ikke skattepliktig formue så lenge kravet ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav d.

Avtaler om fastrenteinnskudd kan ofte innebære at rentene ikke skal tillegges kontoen før ved utløpet av for eksempel en fastsatt bindingstid, og ikke som normalt ved hvert årsskifte. Verdien av slike rentekrav inngår ikke i den skattepliktige formuen før ved årsskiftet etter at rentene er kapitalisert/godskrevet. På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløpet. Ved formuesligningen skal innestående ikke reduseres med eventuell uttaksprovisjon som vil påløpe ved uttak av innestående beløp.

4.4.7 Patenter/kunstnerrettigheter

Verdien av opphavsrett til åndsverk eller patent, er ikke skattepliktig formue så lenge retten er i opphavsmannens eie, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Verdien er skattepliktig formue hos etterfølger, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Om hva som er åndsverk, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

4.4.8 Forretningsverdi (goodwill)

Verdien av forretningsverdi (goodwill) er ikke skattepliktig formue selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldogruppe b, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav f. Om hva som er forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

4.4.9 Kunnskap (knowhow)

Verdien av kunnskap, for eksempel teknisk eller merkantil kunnskap, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav g.

4.4.10 Overskytende forskudd

Overskytende forskudd på skatt anses i prinsippet som skattepliktig formue, men skal i praksis ikke formuesbeskattes. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret, og som vesentlig vil overstige utlignet skatt, behandles imidlertid som en utestående fordring, dvs. som formue.

4.4.11 Avling i jordbruket

Egenprodusert avling som er nødvendig for gårdsdriften, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav h.

4.4.12 Visse livsforsikringer og pensjonsspareordninger

Verdien av livsforsikringer som er tegnet for å tilfredsstille tvungne innskudd i pensjonsordning, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav j. Verdien av midler i individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA), er ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 6-47-11. Skattefritaket gjelder ikke for midler plassert i premiefond. Verdien av midler i individuell pensjonsordning (IPS) er heller ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 4-2-1. Se for øvrig emnene om pensjon.

4.4.13 Svalbard

Om skattlegging av formue for personer bosatt/selskap hjemmehørende på Svalbard, se emnet «Svalbard».

4.5 Fribeløp

4.5.1 Generelt

Fribeløpene nevnt nedenfor gjelder bare for personlige skattytere. Fribeløpene gjelder også for aktuelle formuesposter plassert i enkeltpersonforetak og som inngår i et regnskap. For deltakere i deltakerlignede selskaper, gjelder ikke fribeløpet for vedkommendes andel av selskapets formue, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.5.2 Innbo mv.

Det er et fribeløp for verdien av privat innbo og løsøre som ikke gir inntekt, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav b. Fribeløpet gjelder under ett for ektefeller når de lignes felles eller særskilt (ikke atskilt), jf. sktl. § 4-20 annet ledd. Om hva som inngår i fribeløpet og størrelsen av det, se emnet «Innbo og løsøre».

4.5.3 Kontanter mv.

Det er et fribeløp for personlige skattytere for beholdning av kontanter og tilsvarende likvide midler på kr 3 000, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav a.

Fribeløpet gjelder under ett for ektefeller når de lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det gis ikke særskilt fribeløp når barns kontantbeholdning lignes hos foreldrene.

Som tilsvarende likvide midler regnes f.eks. utenlandsk valuta, reisesjekk, kontantsjekk, mottatt sjekk som ikke er innløst/godskrevet og bankremisser.

5 Tidspunkt for skattlegging

5.1 Generelt

Det er den bruttoformuen skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl. 24.00 som skal skattlegges hos vedkommende (1. januar kl. 00.00 i ligningsåret). Eierskifte som skjer etter utløpet av inntektsåret, f.eks. 1. januar året etter, tas ikke i betraktning med mindre kjøpsavtalen helt eller delvis er oppfylt før utgangen av inntektsåret. Tilsvarende tas det ikke hensyn til at formuesposten ødelegges etter dette tidspunktet, f.eks. om boligen brenner den 1. januar i året etter inntektsåret.

5.2 Avvikende regnskapsår

For skattytere med avvikende regnskapsår skal formuesfastsettingen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i ligningsåret.

6 Verdsetting, generelt

I utgangspunktet skal bruttoformuen settes til den omsetningsverdien de skattepliktige formuespostene hadde ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl. 24.00, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Sktl. § 4-10 til 4-18 har en rekke presiseringer og unntak fra dette for visse typer formuesobjekter. For kraftanlegg er det særlige regler om verdsettingen i sktl. § 18-5, se emnet «Kraftforetak». For øvrig er det nærmere regler om verdsetting i takseringsreglene.

7 Verdsetting, fast eiendom

7.1 Generelt

Om verdsetting av

- boligeiendommer og fritidseiendommer, herunder boligeiendommer utleid i virksomhet, se emnet «Bolig – formue», sktl. § 4-10 og takseringsreglene § 1-1-1.
- jordbrukseiendommer inklusiv husbehovskog, men ikke skogbruk, se emnet «Jordbruk – allment».
- skogbrukseiendom, se emnet «Skogbruk».
- fast eiendom med hjemfallsrett, se HRD i Utv. 1958/619 (Rt. 1958/801).
- næringseiendom, se pkt. 8
- fast eiendom i utlandet, se pkt. 7.2.
- andre faste eiendommer, herunder tomter utenfor virksomhet, se sktl. § 4-10 første ledd, takseringsreglene § 1-1-2 og emnet «Tomt».

7.2 Fast eiendom i utlandet

7.2.1 Bolig- og fritidseiendommer

Om verdsetting av bolig- og fritidseiendommer i utlandet, se emnet «Bolig – formue», pkt. 10

7.2.2 Ikke-utleid næringseiendom

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom gjelder ikke for eiendom i utlandet, jf. FSFIN § 4-10-3 tredje ledd siste punktum. Disse verdsettes etter takseringsreglene § 2-1-1. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi i den kommunen i Norge hvor eieren er bosatt/hjemmehørende, er veiledende for verdsettingen, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Ved første gangs taksering skal ligningsverdien verken overstige 84 % av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 84 % av eiendommens markedsverdi, se takseringsreglene § 2-1-1 tredje ledd. Omsetning påvirker normalt ikke eiendommens fastsatte formuesverdi.

7.2.3 Utleid næringseiendom

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av utleid næringseiendom gjelder også for eiendom i utlandet, se pkt. 8.7.

7.2.4 Annen fast eiendom

Ved verdsetting av annen fast eiendom i utlandet tas det utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi i vedkommende kommune i Norge er veiledende for verdsettingen, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Ligningsverdien skal verken overstige 80 % av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 80 % av eiendommens markedsverdi, se takseringsreglene § 1-1-2.

8 Verdsetting, næringseiendom

8.1 Generelt

Formuesverdien av næringseiendom kan fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 fjerde ledd første punktum. Det framgår av sktl. § 4-10 fjerde ledd siste punktum at formuesverdien skal settes til 70 prosent av en slik beregnet utleieverdi. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen er utleid eller ikke. Det er i FSFIN § 4-10 fastsatt regler for verdsetting av både utleid og ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 første og annet ledd. Om hvilke typer eiendom som omfattes, se pkt. 8.3.

Nytt for 2016

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 skal formuesverdien av næringseiendom settes til 80 % av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 fjerde ledd siste punktum. Reglene om hvordan utleieverdien skal beregnes, framgår fortsatt av FSFIN § 4-10.

8.2 Begrensningsregel

Ligningsverdien for næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom det dokumenteres at fastsatt ligningsverdi overstiger 84 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, jf. sktl. § 4-10 første ledd tredje punktum. Denne begrensningsregelen gjelder både for utleide og ikke-utleide næringseiendommer.

Nytt for 2016

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 skal formuesverdien av næringseiendom settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.3 Eiendommer som omfattes

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av næringseiendom omfatter alle typer næringseiendom, herunder tomter. Reglene omfatter for eksempel kontorlokaler, butikker, lager, produksjonslokaler/fabrikker, tomter, parkeringshus, verksteder mv. som eieren bruker selv eller leier ut. Om unntak, se nedenfor.

For utleide fritidseiendommer gjelder reglene bare dersom utleien er så omfattende at den regnes som virksomhet for utleieren eller inngår i annen virksomhet for utleieren, jf. FSFIN 4-10-2 annet ledd. Om når utleie av fritidseiendom anses som virksomhet i seg selv, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.12. Bedriftshytter hvor bruken faller inn under reglene om rimelig velferdstiltak, jf. FSFIN § 5-15-6 første ledd, anses ikke som utleid fritidsbolig etter FSFIN § 4-10-2 annet ledd. Slike hytter verdsettes etter reglene for fritidseiendommer, se emnet «Bolig – formue». Derimot omfattes fritidseiendom som ansatt eller aksjonær disponerer mot fullt vederlag eller på en slik måte at det gir grunnlag for fordelsbeskatning av brukeren. Se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272.

Reglene i FSFIN § 4-10-3 første ledd om verdsetting av utleid næringseiendom, omfatter også utleid næringseiendom i utlandet.

8.4 Eiendommer som ikke omfattes

Følgende eiendommer omfattes aldri av reglene om verdsetting av næringseiendom:

- boligeiendom som verdsettes etter skatteloven § 4-10 annet ledd
- andel i boligselskap som verdsettes etter skatteloven § 4-10 tredje ledd
- jordbrukseiendom og skog som verdsettes etter skatteloven § 4-11
- kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5.

Boliger og andeler i boligselskap verdsettes etter reglene om boligeiendom selv om de inngår i en utleievirksomhet.

8.5 Eiendom som brukes både til bolig- og næringsformål

Brukes en eiendom både til boligformål og næringsformål, skal eiendommen verdsettes som næringseiendom hvis arealet som brukes til annet næringsformål enn utleie til bolig, utgjør minst halvparten av eiendommens areal. En eiendom som for eksempel inneholder 300 kvm næringslokale (utleid eller ikke-utleid) og fire utleide boenheter på til sammen 220 kvm, samt egen boligdel på 60 kvm, skal verdsettes etter reglene for næringseiendom da næringsdelen utgjør det største arealet (boligarealet utgjør i dette tilfellet til sammen 280 kvm). Hvis mer enn halvparten av næringsarealet er utleid, skal hele eiendommen verdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

Reglene om verdsetting av næringseiendom i FSFIN § 4-10-3 omfatter ikke eiendom som i sin helhet eies av ikke-børsnotert selskap, hvor selskapet ved utgangen av inntektsåret direkte eller indirekte i sin helhet eies av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det samme gjelder eiendom eid av ikke-børsnotert selskap som ved utgangen av inntektsåret direkte eller indirekte i sin helhet er eid av personer eller institusjoner som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-30 (skattefri institusjon). Se FSFIN § 4-10-3 tredje ledd, jf. § 4-12-5 første ledd annet og tredje punktum.

Realiseres aksjer i et ikke-børsnotert aksjeselskap slik at vilkårene for fritak fra oppgaveplikt i FSFIN § 4-12-5 første ledd annet eller tredje punktum ikke lenger er oppfylt, skal næringseiendom eid av selskapet i realisasjonsåret likevel verdsettes etter reglene om verdsetting av næringseiendom i FSFIN § 4-10-3 første eller annet ledd, jf. FSFIN § 4-10-9 fjerde ledd.

Ikke utleid næringseiendom i utlandet omfattes ikke av verdsettingsreglene i FSFIN § 4-10. Om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom i utlandet, se pkt. 7.2.

8.6 Innrapportering av opplysninger om næringseiendom

Det er fastsatt eget skjema for formue av næringseiendom (RF-1098) hvor eieren av næringseiendom skal beregne formuesverdi av hver enkelt eiendom. Dette skjemaet er pliktig vedlegg til selvangivelsen. Skjemaet skal ikke leveres hvis korrekte opplysninger framgår i forhåndsutfylt selvangivelse.

8.7 Verdsetting av utleid næringseiendom

8.7.1 Minstekrav til omfang av utleie

Reglene om verdsetting av utleid næringseiendom i sktl. § 4-10 fjerde ledd skal anvendes dersom den utleide delen av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 % av eiendommens samlede areal, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd. Det ses i denne sammenhengen bort fra grunnareal (tomt) der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd annet punktum. Næringseiendom hvor utleid del ikke overstiger 50 % av samlet areal, verdsettes etter reglene om ikke utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 annet ledd, se pkt. 8.8.

I bygning som omfatter flere matrikkelenheter skal hver matrikkelenhet på vanlig måte behandles som egen eiendom ved vurderingen av om den enkelte eiendommen omfattes av reglene om verdsetting av utleid næringseiendom. For bygning som bare inneholder én matrikkelenhet og som anses som næringseiendom etter FSFIN § 4-10-2, foretas verdsettingen for bygningen under ett selv om en del av bygningen ikke brukes i virksomhet, for eksempel som egen bolig for eieren. Om verdsetting i slike tilfeller, se FSFIN § 4-10-8. Om oppdeling av matrikkelenhet i underenheter eller verdsetting under ett av flere matrikkelenheter i særlige tilfeller, se pkt. 8.10.

8.7.2 Hovedregel om verdsetting

Formuesverdien av utleid næringseiendom fastsettes til 70 % av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 fjerde ledd siste punktum.

Grunnlaget for beregnet utleieverdi ved fastsetting av formuesverdien per 1. januar i året etter inntektsåret, fastsettes til gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene, fratrukket eierkostnader, jf. FSFIN § 4-10-4 annet ledd. Eierkostnadene fastsettes sjablongmessig til 10 % av gjennomsnittet av brutto utleieinntekter, jf. FSFIN § 4-10-4 annet ledd siste punktum.

Har ikke eiendommen vært utleid i tre år, skal inntektsårets brutto utleieinntekt fratrukket eierkostnader legges til grunn, I slike tilfeller skal eierkostnader fastsettes til 10 % av inntektsårets brutto utleieinntekt. jf. FSFIN § 4-10-6.

Om beregning av utleieinntektene i tilfeller hvor eiendommen ikke er utleid hele året, se pkt. 8.7.3. Om tilfeller hvor bare deler av eiendommen er utleid, se pkt. 8.7.4.

Beregnet utleieverdi fremkommer ved at grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor, jf. FSFIN § 4-10-4 fjerde ledd. Kalkulasjonsfaktoren beregnes og kunngjøres av Skattedirektoratet i januar året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-5. For inntektsåret 2014 var kalkulasjonsfaktoren 0,075. (Prosentsatsen i eksemplet er den lovfestede satsen på 70 % i sktl. § 4-10 fjerde ledd siste punktum som gjelder for inntektsåret 2015.

Eksempel basert på kalkulasjonsfaktor 0,075

Gjennomsnittet av brutto utleieinntekter for inntektsåret og de to foregående årene utgjør kr 1 000 000. Fra dette beløpet fratrekkes sjablongmessig fastsatte eierkostnader på 10 %, dvs. kr 100 000. Grunnlaget utgjør da kr 900 000 som skal divideres med kalkulasjonsfaktor 0,075.

Kr 900 000 : 0,075 = kr 12 000 000.

Formuesverdien blir etter dette: Kr 12 000 000 x 70 % = kr 8 400 000

8.7.3 Utleie deler av inntektsåret, bortfall av utleieinntekt mv.

For eiendom som leies ut hele året, er det totale utleieinntekter i inntektsåret som er grunnlaget for beregning av utleieverdi. Ved utleie av næringseiendom i deler av inntektsåret skal samlet utleieinntekt omregnes til hva utleieinntekten hadde utgjort for hele året ved å dividere faktisk utleieinntekt på antall måneder næringseiendommen har vært leid ut, og multiplisere med 12. Samme fremgangsmåte benyttes ved inntektsbortfall i en del av inntektsåret. Se FSFIN § 4-10-7 første ledd. Utleie i deler av en måned avrundes opp til nærmeste hele måned, jf. FSFIN § 4-10-7 tredje ledd.

For eiendom som det ikke er mulig å leie ut i deler av året (sesongavhengig utleie), skal faktisk brutto utleieinntekt benyttes som grunnlag for beregnet utleieverdi etter FSFIN § 4-10-4 annet ledd, jf. FSFIN § 4-10-7 fjerde ledd.

Ved inntektsbortfall hele inntektsåret skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn, forutsatt at eiendommen ikke blir benyttet av eieren ved utgangen av inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-7 annet ledd.

8.7.4 Utleie av deler av næringseiendom

Ved delvis utleie av næringseiendom, men hvor utleien er så omfattende at eiendommen faller inn under reglene for utleid næringseiendom, skal inntektsårets utleieinntekt omberegnes til en størrelse som skal tilsvare utleieinntekt som om hele eiendommen var utleid, jf. FSFIN § 4-10-8. Dette gjøres ved å dividere inntektsårets utleieinntekt med utleid areal, og deretter multiplisere med eiendommens samlede areal. Forholdsmessig andel av fellesområder medregnes som utleid del av eiendommen der tilgang til slikt areal inngår i avtalt leie. Det ses i denne sammenhengen bort fra grunnareal (tomt) der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon.

8.7.5 Eierskifte

Ved overdragelse av utleid næringseiendom til ny eier i inntektsåret, skal verdsettingen i ervervsåret bygge på overtakende eiers utleieinntekt, jf. FSFIN § 4-10-9 annet ledd. Månedsleie hos ny eier må omberegnes til årsleie på tilsvarende måte som beskrevet i pkt. 8.7.3. Denne bestemmelsen gjelder i de tilfellene hvor eiendommen anses som utleid næringseiendom også for den nye eieren.

8.7.6 Deling/seksjonering av eiendom

Blir eiendommen delt eller seksjonert i inntektsåret, skal matrikkelenhet som leies ut verdsettes på grunnlag av utleieinntekt fra og med tidspunktet for registrering i matrikkelen, jf. FSFIN § 4-10-9 tredje ledd. Månedsleie for ny matrikkelenhet må omberegnes til årsleie på tilsvarende måte som beskrevet i pkt. 8.7.3.

8.7.7 Utleie til nærstående mv.

Redusert utleieinntekt som følge av utleie til nærstående, til selskap i samme konsern eller i andre tilfeller hvor leie ikke er avtalt på armlengdes vilkår, skal ikke påvirke formuesverdsettingen. I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget for formuesverdsettingen ved skjønn, jf. sktl. § 13-1. Se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 3.3.5.

8.8 Verdsetting av ikke-utleid næringseiendom

8.8.1 Beregningsgrunnlag og metode

Formuesverdien av ikke-utleid næringseiendom skal fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-4 første ledd. Grunnlaget for den beregnede utleieverdien skal være produktet av eiendommens areal og en beregnet kvadratmeterleie multiplisert med faktoren 0,9, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje ledd første punktum. Den beregnede utleieverdien framkommer ved at grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor på samme måte som for utleid næringseiendom, se eksemplet i pkt. 8.7.2. Formuesverdien settes til 70 % av den beregnede utleieverdien, jf. sktl. § § 4-10 fjerde ledd siste punktum.

Kvadratmeterleien differensieres etter areal, eiendomstype og beliggenhet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje ledd tredje punktum. Den beregnede kvadratmeterleien finnes ved å bruke kalkulatoren (næringskalkulatoren) på skatteetaten.no

Skattyter kan ved verdsetting av næringseiendom velge om bruksareal (BRA) eller bruttoareal (BTA) skal legges til grunn, jf. FSFIN § 4-10-9 sjette ledd.

Ofte omfatter en eiendom flere kategorier med hensyn til eiendomstype, for eksempel butikk og lagerlokale. I slike tilfeller skal utgangspunktet være den kategorien som eiendommen i hovedsak faller inn under beregnet etter forholdet mellom arealbruken. Hele eiendommen skal da formuesverdsettes ved bruk av kvadratmetersatsen for denne typen eiendom, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje ledd fjerde punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.9 Næringseiendom som delvis leies ut

Hver matrikkelenhet skal vurderes under ett i forhold til om eiendommen skal verdsettes som utleid eller ikke-utleid næringseiendom. Dette innebærer at sjablongmetoden for ikke-utleid næringseiendom i utgangspunktet skal anvendes ved formuesverdsettingen hvis halvparten eller mer av arealet blir benyttet som ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd. Dette medfører at også den utleide delen skal formuesverdsettes etter sjablongmessig fastsatte kvadratmetersatser. Motsatt skal eiendommen verdsettes etter reglene om utleid næringseiendom hvis utleid areal utgjør mer enn halvparten av arealet.

Om eiendom brukt både til nærings- og boligformål, se emnet «Bolig – formue», pkt. 2.2.

8.10 Oppdeling av matrikkelenhet i underenheter eller verdsetting under ett av flere matrikkelenheter

I FSFIN § 4-10-9 syvende ledd er det gitt en bestemmelse om at flere matrikkelenheter i særlige tilfeller kan ses under ett ved formuesverdsettingen eller at én matrikkelenhet kan deles opp i flere underenheter ved verdsettingen. SKD er gitt hjemmel til å fastsette forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

8.11 Endret bruk av eiendom

8.11.1 Generelt

I utgangspunktet er det eiendommens reelle status ved utgangen av inntektsåret som skal være avgjørende for hvilke regler for fastsetting av formuesverdi som skal anvendes. Selv om en næringseiendom har vært utleid det meste av året, skal den verdsettes etter reglene for ikke-utleid næringseiendom dersom eieren før årets utgang har tatt den i bruk til annen inntektsgivende aktivitet enn utleie, jf. FSFIN § 4-10-7 første ledd siste punktum. Omvendt skal næringseiendom som er utleid ved årets utgang, alltid verdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

8.11.2 Overgang fra næringseiendom til fritidseiendom

Formuesverdien av eiendom som går over fra å være næringseiendom til fritidseiendom, skal i overgangsåret bygge på beregnet utleieverdi fastsatt ved ligningen for foregående inntektsår, jf. FSFIN § 4-10-9 første ledd. Dette gjelder også ved eierskifte når eiendommen er solgt fra eier som brukte den i virksomhet, til ny eier som bruker eiendommen utenfor virksomhet. Bestemmelsen i sktl. § 4-10 første ledd annet punktum om at verdien kan settes ned etter krav fra skattyter hvis den overstiger 30 % av markedsverdien, gjelder imidlertid også i disse tilfellene.

8.12 Næringsbygg under oppføring

Om verdsetting av næringsbygg under oppføring, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.2.

9 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

9.1 Aksjer

Om verdsetting av aksjer, se emnet «Aksjer – formue».

9.2 Arbeider under utførelse

Om verdsetting av arbeider under utførelse for egen regning med sikte på salg eller til egen bruk, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.2. Om verdsetting av arbeid under utførelse for fremmed regning, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 3.2.

9.3 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a, c, d og j

Avskrivbare driftsmidler som går inn på saldogruppene a, c og d, verdsettes til saldoverdien. Formuesverdien skal settes lavere dersom skattyteren påviser at omsetningsverdien er lavere. Saldo i saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygning) inngår ved

formuesfastsettingen som en del av bygningen, og skal derfor ikke anses som egen formuespost.

Er saldoverdien i saldogruppe a, c, eller d negativ, settes formuesverdien for vedkommende driftsmidler til kr 0.

9.4 Barn og ungdom, engangserstatning/forsikringsutbetaling

Om fritak for formuesskatt på visse engangserstatninger og engangsutbetalinger fra forsikring knyttet til personskade og tap av forsørger for barn og ungdom som fyller 21 år eller er yngre, se pkt. 4.4.5 og emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

9.5 Bil

Om verdsetting av bil, se emnet «Bil – formue».

9.6 Bolig

Om formuesverdi for boligeiendommer og fritidseiendommer, herunder boenhet i boligselskap, se emnet «Bolig – formue». Om reglene ved overgang fra næringseiendom til fritidsbolig i inntektsåret, se pkt. 8.11.2. Om formue knyttet til andel i boligselskap utenom boenheten, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne», pkt. 4.

9.7 Finansielle instrumenter

Om verdsetting av ulike finansielle instrumenter som opsjoner, terminkontrakter mv., se emnene om finansielle instrumenter.

9.8 Fiskeritillatelser

Om verdsetting av fiskeritillatelser, se emnet «Fiske», pkt. 6.2.

9.9 Fordringer

Om verdsetting av fordringer, se emnet «Fordringer».

9.10 Fritidsbåter

Om verdsetting av fritidsbåter, se emnet «Fritidsbåter».

9.11 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Om verdsetting av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «Aksjer – formue», pkt. 3.2.

9.12 Internettdomene

Internettdomene, hvor domenenavnet har en selvstendig markedsverdi, er skattepliktig formue etter sktl. § 4-1, og verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret.

9.13 Kapitaliseringsfaktor for stetsevarige ytelser

Det brukes en kapitaliseringsfaktor for å beregne nåverdien av en stetsevarig ytelse. Ved kapitalisering av slike ytelser skal det brukes en kapitaliseringsfaktor på 10, jf. takseringsreglene § 1-1-7 og § 2-1-5. Er f.eks. festeavgiften kr 1 000 per år, vil formuesverdien som skal legges til grunn ved formuesfastsettingen, være kr 1 000 multiplisert med kapitaliseringsfaktoren 10, dvs. kr 10 000.

9.14 Kraftforetak

Om verdsetting av kraftforetak mv., se emnet «Kraftforetak».

9.15 Lager i skogbruk

Om verdsetting av lager i skogbruk, se emnet «Skogbruk».

9.16 Levende dyr og oppdrettsfisk mv.

Om verdsetting av levende dyr og oppdrettsfisk mv., se emnene «Jordbruk – allment», «Pelsdyr», «Reindrift», «Fiske», «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)» og takseringsreglene § 3-1-4 «Varelager, buskap og oppdrettsfisk».

9.17 Livsforsikring

Om verdsetting av livsforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)» og emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

9.18 Melkekvoter

Om verdsetting av melkekvoter, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 8.2.

9.19 Privat innbo og løsøre

Om verdsetting av diverse privat innbo og løsøre, se emnene «Innbo og løsøre», «Bil – formue», «Fritidsbåter» og «Campingvogner».

9.20 Rettigheter i fast eiendom

Rettigheter i fast eiendom som tilligger en jordbrukseiendom, skal normalt verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Om hva som skal verdsettes særskilt på skogbrukseiendom, se emnet «Skogbruk».

Om verdsetting av jakt- og fiskerett, se emnet «Skogbruk».

9.21 Skinn

Om verdsetting av pelsdyr og skinn, se emnet «Pelsdyr».

9.22 Skip, fiskebåter mv.

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av skip, borefartøy/rigger og fiskebåter, se takseringsreglene § 2-1-4 «verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.» og SKD 21. mai 2001 i Utv. 2001/1653.

9.23 Snøscootere

Private snøscootere verdsettes på samme måte som bil, se emnet «Bil – formue».

9.24 Tegningsrettsaksjer og tegningsretter

Tegningsrettsaksjer og frittstående tegningsretter skal formuesbeskattes hos innehaveren fra det tidspunktet generalforsamlingens beslutning er registrert i Foretaksregisteret, se asl./asal. § 11-11 og § 11-13.

Om formuesbeskatning av warrants, se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268.

Aksjonærers fortrinnsrett til å tegne aksjer etter asl./asal. § 10-4 skal ikke formuesbeskattes separat.

9.25 Utenlandske forsikringsselskaper

Utenlandske forsikringsselskapers nettoformue i Norge settes til 10 ganger selskapets beregnede årsinntekt, med mindre nettoformuen fastsatt på ordinær måte blir større, jf. sktl. § 4-18. Skattytere som med hjemmel i EØS-avtalen eller skatteavtale omfattes av ikke-diskrimineringsbestemmelser, kan påberope seg de generelle reglene for beregning av formue der dette er mer gunstig enn sjablongregelen i sktl. § 4-18, se FIN 13. januar 2003 i Utv. 2003/142.

9.26 Varebeholdning

Om verdsetting av varebeholdning, se emnet «Varebeholdning». Om verdsetting av varebeholdning i jordbruk, se takseringsreglene § 3-1-4.

9.27 Verdipapirer

Om verdsetting av verdipapirer utenom aksjer, se emnet «Verdipapirer».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10 Satser for formuesskatt

Om satser for formuesskatt, se «Skatte- og avgiftssatser» bak i Lignings-ABC og Stortingets skattevedtak (SSV) kap. 2.

11 Skattestedet

Om hvilken kommune en formue skal skattlegges i, se emnet «Skattestedet».

Forpleining

– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 3-3-1, § 1-2-17.*

1 Privat forpleining

1.1 Generelt

Mottatt godtgjørelse for å ha omsorg for pleietrengende i privat forpleining, er å anse som skattepliktig inntekt.

De kostnader som er forbundet med forpleiningen, er fradragsberettiget.

Hvorvidt det er virksomhet å drive privat forpleining, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til aktivitetens

– omfang
– varighet

Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet dersom den private pleien samtidig omfatter fire personer eller flere. Forholdet må bedømmes over noe tid.

1.2 Privat forpleining, virksomhet

1.2.1 Kost

Forpleiere som driver forpleining som virksomhet har anledning til å velge fradrag for kost etter sats, som alternativ til fradrag for faktiske kostnader, se takseringsreglene § 3-3-1. Fradrag gis da etter satsene i takseringsreglene § 1-2-17, med et tillegg på 30 %.

1.2.2 Lys og brensel

Fradrag for lys og brensel gis med slik brøkdel av de faktiske kostnader som etter en skjønnsmessig vurdering anses å tilsvare det som er medgått til pasientene.

1.2.3 Bygg brukt i forbindelse med forpleining

Med hensyn til fradrag for de kostnader som er forbundet med å holde pasientene med bolig, vil fremgangsmåten bero på om bygget forpleieren og pasientene bebor, er avskrivbart (kombinert bygg) eller er en fritakslignet bolig.

Disponeres mer enn halvparten av bygget til forpleining, regnet etter leieverdien, vil bygget være avskrivbart som kombinert bygg, jf. sktl. § 14-41 annet ledd. Egen boligdel holdes utenfor saldogrunnlaget, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd. Bygg som helt eller hovedsakelig disponeres vedvarende i forpleiningsvirksomhet kan avskrives i saldogruppe h. Nærmere om fradrag for avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Våningshus/boligbygg der forpleieren disponerer minst halvparten av bygget som egen bolig, regnet etter leieverdien, vil bli fritakslignet, se emnet «Bolig – fritaksligning». Om fradrag for kostnadene ved bruk av en del av boligen i virksomheten, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.», pkt. 2.1.

1.2.4 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt når den private forpleining er virksomhet, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

1.3 Privat forpleining, ikke virksomhet

Forpleier som har pasienter til full forpleining uten at det anses som virksomhet, kan i stedet for fradrag for faktiske kostnader velge fradrag for forpleiningskostnader tilsvarende årets gjennomsnittlige grunnbeløp i folketrygden per pasient per år. For 2015 utgjør dette kr 89 502. Ovennevnte beløp er ment å skulle dekke samtlige forpleiningskostnader i løpet av året, herunder losji.

Brutto vederlag, som mottas for forpleiningen, kan være splittet i en utgiftsgodtgjørelse og et arbeidsvederlag. Hvis vederlaget er splittet, brukes nettometoden for utgiftsgodtgjørelsen. Hvis splitting ikke er foretatt av arbeidsgiver i lønns- og trekkoppgaven, gjøres dette ved ligningsbehandlingen. Utgiftsgodtgjørelsen skal i så fall settes til årets gjennomsnittlige grunnbeløp i folketrygden, for 2015 kr 89 502. Overskytende behandles som lønn.

Fradrag for kostnader til bolig i forbindelse med forpleiningen, gis etter reglene omtalt i pkt. 1.2.3.

Eventuelt fradrag for underskudd på den delen som etter det ovenstående skal behandles som utgiftsgodtgjørelse, inngår i minstefradraget. Dette gjelder også underskudd som skyldes kostnader til selve bygget. Om bruk av nettometoden i de tilfellene det er ytet utgiftsgodtgjørelse, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

2 Omsorgslønn

Omsorg for sinnslidende, psykisk utviklingshemmede og andre pleietrengende er et kommunalt ansvar. Kommunen kan inngå avtale om tilståelse av omsorgslønn til personer som har et særlig tyngende omsorgsarbeid, jf. lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-6. Lønn for omsorgsarbeid er i sin helhet skattepliktig inntekt.

Forsikring – allment

1 Generelt

Dette emnet tar for seg enkelte generelle forsikringstekniske kjennetegn ved ulike typer forsikringsordninger.

2 Livsforsikring, generelt

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper

– kapitalforsikringer (normalt med engangsutbetaling)
– livrente/pensjonsforsikring (alltid løpende ytelser)

En forsikringsavtale kan bestå av en kombinasjon av disse.

3 Livsforsikring, kapitalforsikring

3.1 Generelt

Premie til kapitalforsikring dekker en risikodel, en kostnadsdel og i visse tilfeller også en sparedel. Ved kapitalforsikring (med eller uten oppsparing) sikres det utbetaling av en bestemt sum, enten i et engangsbeløp eller et bestemt antall ganger (inntektsforsikring). Forsikringstilfellet kan inntreffe ved dødsfall, ved dødsfall i løpet av et bestemt antall år (risiko- eller korttidsforsikring), ved at den forsikrede blir ufør, oppnår en viss alder eller dør før denne alder oppnås (sammensatt forsikring). Om den skattemessige behandlingen, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

3.2 Gjeldsforsikring

Gjeldsforsikring er kapitalforsikring uten oppsparing i den utstrekning utbetalingen ikke overstiger restgjelden ved den forsikredes død.

3.3 Gruppelivsforsikring

Gruppelivsforsikring sikrer utbetaling av en bestemt forsikringssum hvis den forsikrede dør i forsikringsperioden, f.eks. før fylte 67 år. Dør han etter dette tidspunkt, har de etterlatte ikke noe krav mot selskapet. En gruppelivsforsikring er kapitalforsikring uten sparedel og premien dekker bare en risikodel og en kostnadsdel.

3.4 Nøkkelmannsforsikring

Siktemålet med en nøkkelmannsforsikring vil normalt være å sikre en bedrift mot tap ved en bestemt persons (nøkkelmanns) død. Nøkkelmannsforsikring er kapitalforsikring, normalt uten oppsparing.

3.5 Kontobasert forsikring

Kontobaserte forsikringer er en form for kapitalforsikring.

4 Livsforsikring, livrente/pensjonsforsikring

Er livsforsikring tegnet som en livrenteforsikring, utbetaler selskapet en løpende ytelse (renten) så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder, jf. lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2 bokstav e. Renten kan begynne å løpe straks, eller ved et bestemt fremtidig tidspunkt (oppsatt livrente) eller ved en persons død (overlevelsesrente). Renten kan opphøre ved et bestemt fremtidig tidspunkt selv om rentenyteren lever lenger (opphørende livrente). Forsikringsteknisk er en pensjonsforsikring også en livrenteforsikring.

FSFIN § 5-41 oppstiller produktkrav, hvor samtlige krav må være oppfylt for at en livrenteforsikring skal behandles som livrente med begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 5-41 første ledd. Nærmere om hvilke produkter som behandles etter reglene om livrenter, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5. De ordningene som skal behandles skattemessig som pensjon må holdes atskilt fra ordninger som skattemessig behandles som livrente. Skillet mellom hva som kalles pensjon og hva som kalles livrenter i skattereglene, går på hvordan ordningen behandles skattemessig.

Om den skattemessige behandlingen av livrenter som ikke er pensjoner, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)». Om den skattemessige behandlingen av pensjoner, se emnene om pensjoner.

5 Livsforsikring med investeringsvalg (Unit link)

Livsforsikring med investeringsvalg (også kalt «Fondsbasert livsforsikring» eller «Unit link») gir forsikringstaker valgrett i forhold til forsikringsselskapets plassering av premiereserven, mens produktet for øvrig er forsikringsteknisk identisk med ordinær livsforsikring, jf. FIN 26. september 1996 i Utv. 1996/1258. For slike avtaler er det forsikringstaker som har risikoen for avkastningen. Både individuelle livrenter og kapitalforsikringer med investeringsvalg kan gi tap i forhold til innskutt beløp (forsikringspremien). Nærmere om den skattemessige behandlingen av slikt tap, se emnene «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)» og «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)».

6 Syke- og ulykkesforsikring

6.1 Generelt

Ved privat syke- og ulykkesforsikring yter selskapet

- engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede
- dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
- dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring.

Både arbeidsgiver selv og/eller de ansatte kan være forsikrede (den persons helse forsikringen knytter seg til, jf. FAL § 10-2).

Om skattemessig behandling av syke- og ulykkesforsikring, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

6.2 Lisensforsikring

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve et bestemt yrke, f.eks. flygere. Om behandling av slik forsikring, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

7 Avbruddsforsikring

Avbruddsforsikring har som formål å gi økonomisk trygghet mot et inntektsbortfall pga. arbeidsavbrudd hos person eller driftsavbrudd hos en bedrift. Dersom forsikringstilfellet inntreffer, ytes det et nærmere avtalt beløp per dag eller det utbetales en differanse mellom et hypotetisk driftsresultat og driftsresultat etter skade. Den erstatningsutløsende årsak til driftsavbruddet (forsikringstilfellet) vil være ulikt beskrevet i forsikringsavtalen avhengig av sikredes behov.

Avbruddsforsikring kan deles i to grupper

– forsikringer hvor de erstatningsutløsende årsaker er sykdom/ulykkesskade som rammer den sikredes helse (sykeavbruddsforsikringer)
– forsikringer hvor de erstatningsutløsende årsaker er noe annet enn sykdom/ulykkesskade som rammer den sikredes helse (f.eks. brann i driftsbygning hos gårdbruker)

Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)

– *Sktl. § 4-16, § 5-20 annet ledd, § 5-21 annet ledd, § 6-47 annet ledd og § 14-21.*
– *Lignl. § 5-9 og § 5-5.*
– *Lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2*
– *FSFIN § 4-16 og § 5-20.*
– *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-5-30 til § 5-5-33 og § 5-9-1 til § 5-9-5*

1 Generelt

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper

– kapitalforsikringer
– livrente/pensjonsforsikring

Nedenfor behandles bare livsforsikringer som er kapitalforsikringer. Kapitalforsikring er forsikring hvor selskapet skal utbetale et bestemt beløp. Beløpet kan være oppdelt i terminer, jf. FAL § 10-2 bokstav d.

Kapitalforsikring kan være tegnet med og uten oppsparing. Ved oppsparing kan de tegnes med og uten garantert avkastning. Det er spareelementet som er gjenstand for den skattemessige behandlingen etter reglene som er behandlet i dette emnet. Om ulike typer kapitalforsikringer, se emnet «Forsikring – allment», pkt. 3.

Reglene som behandles nedenfor omfatter kapitalforsikring når forsikringssummen skal utbetales enten på et fastsatt fremtidig tidspunkt eller ved forsikredes tidligere død eller uførhet, selv om beløpet skal utbetales i flere terminer. Reglene gjelder også kapitalforsikring som skal utbetales bare dersom den forsikrede lever på et fastsatt fremtidig tidspunkt (overlevelseskapitalforsikring). Reglene gjelder uavhengig av når forsikringsavtalen er inngått, se imidlertid pkt. 6.2.2, pkt. 6.2.3 og pkt. 6.3.1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om livrente/pensjonsforsikring, se de øvrige emnene om forsikring og emnene om pensjoner.

2 Formuen

2.1 Generelt

Livsforsikringer som er kapitalforsikringer med oppsparing, formuesbeskattes hos forsikringstaker. Formuesverdien settes til gjenkjøpsverdien, jf. sktl. § 4-16 og FSFIN § 4-16-5. Dette gjelder livsforsikring både i norske og utenlandske selskaper. Forsikringer som etter sin art er uten gjenkjøpsverdi, formuesbeskattes ikke. Uten gjenkjøpsverdi er f.eks.

– risikoforsikring
– overlevelseskapitalforsikring

2.2 Kapitalforsikring med avkastningsgaranti på sparedelen

Gjenkjøpsverdien er i utgangspunktet kapitalforsikringens sparedel. Nærmere om fastsetting av gjenkjøpsverdien, se FSFIN § 4-16. Avtale eller forsikringsvilkår om at forsikringen ikke kan gjenkjøpes, er uten betydning.

2.3 Kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen

For kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen skal formuesverdien (gjenkjøpsverdien) settes til verdien av de underliggende andelene knyttet til sparedelen av forsikringen.

2.4 Inntruffet forsikringstilfelle

Når forsikringstilfellet er inntruffet, men forsikringssummen ennå ikke utbetalt, er hele forsikringssummen skattepliktig som formue (fordring). Etter at forsikringstilfellet er inntruffet skal derfor kapitalverdien av alle gjenstående terminer av forsikringen medregnes som formue.

3 Inntektsfradrag

3.1 Generelt

Livsforsikringspremier anses ikke som kostnad til inntekts ervervelse eller rentekostnad. Det kan derfor ikke gis inntektsfradrag etter den alminnelige bestemmelse i sktl. § 6-1. Fradrag gis ikke selv om forsikringen f.eks. er tegnet av næringsdrivende som ledd i en låneordning eller til fordel for et firma på en viktig arbeidstakers liv (nøkkelmannsforsikring), se Utv. 1970/680 (Rt. 1970/1480).

3.2 Premie betalt av arbeidsgiver

Når arbeidsgiver betaler kapitalforsikringspremie på polise tegnet på en arbeidstakers liv med vedkommende som begunstiget, herunder gruppelivsforsikring, skal arbeidsgiveren behandle premien som lønn når det gjelder inntektsfradrag, skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsrapportering.

Om premie til pensjonsforsikringer, se emnene om pensjon.

4 Inntektstillegg for premie

4.1 Arbeidstaker

4.1.1 Generelt

Når en arbeidsgiver betaler premien for en kapitalforsikring herunder gruppelivsforsikring

– på en arbeidstakers liv og helse, og
– med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget

skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidstaker. Dette gjelder også for engangspremie. Administrasjonskostnader som forsikringsselskapet belaster arbeidsgiver regnes som premie. Skatteplikten gjelder selv om arbeidsgiveren tegner forsikringen og står som forsikringstaker (eier) overfor forsikringsselskapet, da det er det reelle

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

underliggende forhold som skal legges til grunn. Det er uten betydning om begunstigelsen er gjenkallelig eller ugjenkallelig.

Dersom livsforsikringen er en kapitalforsikring med oppsparing tegnet på arbeidstakers liv, kan det legges til grunn at arbeidstakeren er begunstiget og vedkommende arbeidstaker skal da skattlegges for de betalte premier. Påstås det at forsikringen har annen karakter eller er tegnet for andre formål, må dette dokumenteres, se FIN 6. februar 1986 i Utv. 1986/54. Dersom det foreligger tilstrekkelig dokumentasjon vil premien i slike tilfelle ikke være skattepliktig for den ansatte.

Har arbeidstaker fått pant i polisen, enten som sikkerhet for arbeidsgivers plikt til å betale pensjon over driften, eller som en regulær pantsettelse, behandles dette som om arbeidstakeren var oppnevnt som begunstiget. Premien skal da behandles som lønn.

4.1.2 Når premien ikke er blitt skattlagt

Er løpende lønnsbeskatning av premien unngått på grunn av sviktende oppgaver, kan ligningsmyndighetene velge mellom å endre ligningen i henhold til reglene i ligningsloven kap. 9, herunder foreta en etterberegning av arbeidsgiveravgiften, eller skattlegge den delen av den utbetalte forsikringssummen som tilsvarer de arbeidsgiverbetalte premier som har unngått beskatning, jf. sktl. § 5-21 annet ledd bokstav b. Dette medfører plikt for arbeidsgiveren til å svare arbeidsgiveravgift for utbetalingsåret av den skattepliktige delen.

Som den skattepliktige del må anses et beløp lik alle ubeskattede premier i forsikringsordningen for den ansatte. Dette gjelder uansett om en har å gjøre med en langvarig polise med regelmessige premieinnbetalinger, eller med en rekke kortsiktige poliser etter hverandre. Dersom kapitalforsikring skal utbetales i terminer anses premien å bli tilbakebetalt først.

Ved utbetaling av forsikringen til etterlatte kan beskatningen av de arbeidsgiverfinansierte premier bare foretas ved endring av avdødes ligning for de år premien er betalt, jf. lignl. § 9-6 nr. 4.

4.2 Tilleggspremie og tilbakebetaling av premie

4.2.1 Arbeidstaker

Betaler arbeidsgiver en tilleggspremie som gjelder et tidligere år, er tilleggspremien skattepliktig som lønn for de ansatte det året tilleggspremien betales, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Dette kan f.eks. være aktuelt for en gruppelivsforsikring med uføredekning, hvor forsikringsselskapet har rett til å beregne en tilleggspremie dersom uføreandelen i bedriften for et bestemt år viser seg å være høyere enn opprinnelig antatt risiko. Skattleggingen skal skje hos de arbeidstakere som innbetalingen gjelder. Dette gjelder også for arbeidstakere som ikke lenger arbeider i bedriften.

Hvor premie for et tidligere år tilbakebetales, f.eks der uføreandelen blant de ansatte var lavere enn opprinnelig antatt risiko, kan fordelen ikke anses opptjent. Arbeidstakernes ligning for det år premien gjelder må da endres for de arbeidstakerne som tilbakebetalingen gjelder. Dette gjelder også for skattytere som ikke lenger arbeider i bedriften.

4.2.2 Arbeidsgiver

Arbeidsgiver har fradragsrett for tilleggspremien det året tilleggspremien er beregnet. Hvis fradragsført premie tilbakebetales, skal premien tilbakeføres som inntekt i det året tilbakebetalingsbeløpet er fastsatt. Om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 5.

4.3 Aksjonær

Er kapitalforsikringen tegnet av aksjeselskap med ikke-arbeidende aksjonær eller dennes nærmeste familie som begunstiget, skal premiebetalingen beskattes som utbytte hos aksjonæren, se emnet «Aksjer – utbytte».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.4 Deltaker i deltakerlignet selskap

Er kapitalforsikringen tegnet av deltakerlignet selskap med deltaker eller dennes nærmeste familie som begunstiget, skal premiebetalingen normalt anses som en overskuddsanvendelse og skal tilordnes den aktuelle deltaker, enten som utdeling etter sktl. § 10-42 eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 første ledd bokstav f.

5 Skatteplikt for avkastning av sparedelen

5.1 Generelt

Reglene i sktl. § 5-20 annet ledd om skatteplikt for avkastning på sparedelen av en livsforsikring gjelder livsforsikring (kapitalforsikring) tegnet i norsk selskap og selskap hjemmehørende i andre EØS-stater. For livsforsikring (kapitalforsikring) tegnet i selskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS, knytter skatteplikten seg til utbetalingen av forsikringen, jf. sktl. § 5-21 annet ledd og pkt. 6.3. Om skattlegging ved flytting til utlandet, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.3.3.

5.2 Kapitalforsikring tegnet i selskap hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

5.2.1 Skatteplikt for årlig avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med garantert avkastning

Årlig beregnet avkastning på sparedel av en kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende i Norge eller i annen EØS-stat, er skattepliktig inntekt for forsikringstakeren, jf. sktl. § 5-20 annet ledd bokstav a. Størrelsen av den årlige avkastning skal fastsettes etter FSFIN § 5-20-6 og § 5-20-7.

Om skattlegging ved opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.3.3.

Forsikringstakeren er den som har tegnet forsikringen og/eller etter avtalen er ansvarlig for betaling av premien. Dette gjelder selv om forsikringen er tegnet på en annens liv og/eller om en annen er oppnevnt som begunstiget.

Arbeidsgiver som står som forsikringstaker for forsikring tegnet til fordel for ansatt mv., skal skattlegges for den årlige avkastning på sparedelen. Den inntekt som arbeidsgiveren blir skattlagt for, kan ikke fradragsføres som lønn.

5.2.2 Skatteplikt for avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning

Kapitalforsikring med investeringsvalg uten avkastningsgaranti må ha et tilstrekkelig forsikringselement for å bli skattlagt etter reglene om en livsforsikring som er kapitalforsikring.

I en livsforsikring som er kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning, er avkastningen på sparedelen skattepliktig, se sktl. § 5-20 annet ledd bokstav b. Avkastningen er endringen i markedsverdien i de underliggende verdipapirene, med fradrag for selskapets kostnader.

5.2.3 Tidfesting

Avkastning på sparedelen av kapitalforsikring med garantert avkastning skattlegges som inntekt året etter opptjeningsåret, se sktl. § 14-21.

For kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning anses avkastningen på sparedelen ikke opptjent løpende. Slik avkastning skal derfor ikke skattlegges løpende, men skal først skattlegges ved utbetalingen, se sktl. § 5-20 annet ledd, § 5-21 annet ledd bokstav c og pkt. 6.2.4.

6 Inntektsbeskatning ved utbetaling

6.1 Generelt

I utgangspunktet regnes formuesforøkelse ved utbetaling på livsforsikring ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 annet ledd. Det er omfattende unntak fra dette utgangspunktet, se nedenfor.

6.2 Kapitalforsikring tegnet i norsk selskap eller selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

6.2.1 Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet i norsk selskap

Utbetaling fra livsforsikring (kapitalforsikring) med garantert avkastning tegnet i norsk forsikringsselskap regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 annet ledd.

Skattefritaket for utbetalingen gjelder også når kapitalytelsen er sikret ved premier som det er gitt inntektsfradrag for etter bestemmelser i tidligere sktl. § 44 annet ledd nr. 2 som gjaldt til og med inntektsåret 1974 (sosiale fradrag ved premieinnbetaling til norske selskap). Det samme gjelder når det etter 1974 er gitt skattefradrag for premiene etter tidligere bestemmelse i sktl. § 44 ellevte ledd nr. 1, som gjaldt til og med inntektsåret 1991.

Fritak for inntektsbeskatning for utbetaling fra norsk forsikringsselskap gjelder uavhengig av om avkastningen på sparedelen faktisk er skattlagt løpende.

6.2.2 Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet 1. januar 2004 eller senere i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Skattefritaket for utbetalingen gjelder også for kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet 1. januar 2004 eller senere i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat. Fritak for inntektsbeskatning av utbetaling fra slikt selskap gjelder uavhengig av om avkastningen på sparedelen faktisk er skattlagt løpende. Skattefritaket gjelder både når forsikringstilfellet er inntruffet og eventuelt når forsikringen blir gjenkjøpt.

Om skattefritak for utbetaling fra kapitalforsikring tegnet før dette tidspunkt, se nedenfor.

6.2.3 Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet før 1. januar 2004 i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Utbetaling fra livsforsikring (kapitalforsikring) med garantert avkastning tegnet før 1. januar 2004 i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, regnes i utgangspunktet ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 annet ledd. Dette gjelder bare såfremt forsikringstakeren er skattlagt i inntektsåret 2004 for avkastningen i tidligere år etter overgangsreglene. Om overgangsreglene, se Lignings-ABC for inntektsåret 2004, side 481, pkt. 6.3.

Er skattyter ikke skattlagt for slik avkastning etter overgangsreglene, vil utbetalingen være skattepliktig for så vidt gjelder premie som ble innbetalt før 1. januar 2004 og samlet avkastning på forsikringen før nevnte dato. Dette innebærer at den avkastningen som ble opptjent i 2003 og tilordnet skattyteren av selskapet i 2004 og senere avkastninger ikke skattlegges ved utbetalingen, men skattlegges løpende, se pkt. 5.2.1.

Overgangsreglene gjelder bare kapitalforsikring som er tegnet etter 1. januar 1986. Er kontrakten inngått før 1. januar 1986, er utbetalingen som hovedregel skattefri.

6.2.4 Kapitalforsikringer med investeringsvalg uten avkastningsgaranti, positiv/negativ avkastning

I en kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning, er avkastningen endringen i markedsverdien i de underliggende verdipapirene, med fradrag for kostnader til forsikringsselskapet. Slik avkastning er skattepliktig, jf. sktl. § 5-20 annet ledd bokstav b. Dette gjelder også i de tilfellene avkastningen utbetales til andre enn forsikringstakeren. Avkastningen tidfestes først ved avtalt opphør eller gjenkjøp, jf. sktl. § 14-2 første ledd.

Det er fradragsrett for tap (negativ avkastning) på kapitalforsikring med investeringsvalg tegnet i norsk forsikringsselskap eller i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 6-47 annet ledd. Eventuelt tap tidfestes på samme måte som positiv avkastning, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

6.2.5 Kapitalforsikringer i arbeidsforhold

Utbetaling av kapitalforsikring med eller uten oppsparing tegnet av arbeidsgiver
- i norsk forsikringsselskap
- forsikringsselskap hjemmehørende i annen EØS-stat

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

til fordel for ansatte mv. er i utgangspunktet ikke skattepliktig. Om behandlingen når premien ikke tidligere er blitt skattlagt, se pkt. 4.1.2.

6.3 Kapitalforsikring tegnet i selskap hjemmehørende utenfor EØS

6.3.1 Generelt

Dersom en kapitalforsikring er tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende utenfor EØS og kontrakten er inngått før 1. januar 1986, er utbetalingen som hovedregel skattefri. Dette gjelder selv om slik forsikring er tegnet til fordel for ansatt, medeier eller aksjonær.

Utbetaling fra kapitalforsikring tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området, er alltid skattepliktig for den forsikrede dersom kontrakten er inngått 1. januar 1986 eller senere. Bruttobeløpet skal da skattlegges. Bruttobeløpet skal ikke reduseres med premie som skattyter har betalt selv eller premie betalt av arbeidsgiver og skattlagt hos den ansatte. Se Ot.prp. nr. 50 (1985/86) pkt. 3.7.1. og Ot. Prp. nr. 1 (2003-2004) pkt. 7.2.

6.3.2 Utbetaling til etterlatte

Utbetaling til etterlatte fra utenlandsk forsikringsselskap skattlegges ikke.

6.3.3 Kredittforsikring

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN 15. februar 1995 i Utv. 1995/111.

6.4 Tidfesting av inntekt

Skattepliktig utbetaling fra livsforsikring/kapitalforsikring skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2 første ledd. Behandles utbetalingene etter reglene om lønn, skattlegges utbetalingen det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 første ledd.

7 Opplysningsplikt

Norske og utenlandske selskaper som har tillatelse fra Kongen til å drive forsikringsvirksomhet etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet, skal gi skattemyndighetene opplysninger som nevnt, og på den måte som anført, i lignl. § 5-9 bokstav a og § 5-5 nr.3 jf. § 5-12 nr.1 og samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-9-1 til § 5-9-5 og § 5-5-30 til § 5-5-33. Dette gjelder bl.a. opplysninger om

- gjenkjøpsverdi ved utgangen av inntektsåret, se forskriften § 5-9-3 første ledd bokstav c
- den skattepliktige årsavkastning på sparedelen av kapitalforsikring, se forskriften § 5-9-3 første ledd bokstav d
- alle utbetalinger i henhold til livsforsikring (kapitalforsikring, se forskriften § 5-5-30 annet ledd). Utbetaling av livsforsikring tegnet og betalt av arbeidsgiver til fordel for arbeidstaker, medeier, aksjonær eller deres nærmeste familie, jf. sktl. § 10-11 annet ledd femte punktum skal angis særskilt, se forskriften § 5-5-30 tredje ledd.

Skattyter som har livsforsikring tegnet i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som ikke har tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, må selv sørge for å oppgi den årlige skattepliktige avkastningen. I motsatt fall fastsettes avkastningen ved skjønn.

Tilsvarende må skattyter som har livsforsikring i selskap hjemmehørende utenfor EØS som ikke har tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, selv oppgi brutto utbetalt beløp dersom kontrakten ble inngått 1. januar 1986 eller senere, jf. pkt. 6.3

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og c, § 4-2 annet ledd, § 5-12 sjette ledd, § 5-40 tredje ledd, § 5-41 og § 6-47 annet ledd.*
- *Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt av 15. desember 2006 nr. 81 kap. VII overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd.*
- *Lignl. § 5-2 første ledd bokstav b og § 5-5 nr. 3.*
- *FSFIN § 5-41.*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-5-30 til § 5-5-36.*

1 Generelt

Om hva som er livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – allment», pkt. 4. Livrenteforsikring kan være tegnet med og uten garantert avkastning.

Individuell livrente med investeringsvalg uten avkastningsgaranti er et forsikringsprodukt hvor forsikringstaker har innflytelse over hvordan forsikringsselskapet plasserer premiemidlene. Det er selskapet som eier premiemidlene, samtidig som hele risikoen for avkastningen er lagt på forsikringstakeren. Endringen i markedsverdien av investeringene kan gi positiv eller negativ avkastning i forhold til innbetalte premier.

Det er spareelementet som er gjenstand for den skattemessige behandlingen. Den skattemessige behandlingen er den samme for livrenteforsikring med og uten garantert avkastning, men for livrenteforsikring uten garantert avkastning kan det være aktuelt med fradrag for tap. Det er særlige skatteregler for ordninger som følger reglene om pensjon i arbeidsforhold, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

2 Formue

2.1 Individuell livrenteforsikring

Verdien av individuell livrenteforsikring tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge er skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 annet ledd. Ved formuesbeskatningen legges gjenkjøpsverdien til grunn, jf. sktl. § 4-16 første ledd og FSFIN § 5-41-2 bokstav m.

Livrenteforsikring tegnet i selskap som ikke har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, anses ikke som skattepliktig formue. Dette har sammenheng med at disse er skattepliktige i sin helhet ved utbetaling, jf. sktl. § 5-1 og § 5-41. Se også Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.4.

2.2 Livrenteforsikring ervervet med midler fra tilkjent erstatning ved personskade

Det skal ikke foretas formuesbeskatning hvis livrenteforsikringen er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskade utmålt etter skadeerstatningsloven kapittel 3, jf. første ledd bokstav b i overgangsregel til skatteloven § 4-2 annet ledd. Dette gjelder hvor erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006 og erstatningssummen helt eller delvis er brukt til kjøp av livrente innen 30. juni 2007. Hvis det er utmålt en standardisert erstatning etter skadeerstatningsloven § 3-2 a, og det dermed er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt for erstatningen, gjelder ikke unntaket fra formuesbeskatning. Se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.4.2.

Se også FIN 25. juni 2007 i Utv. 2007/1261.

2.3 Livrenteforsikring ervervet med erstatnings- eller forsikringsutbetaling til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret

Det skal ikke foretas formuesbeskatning hvis livrenteforsikringen er ervervet med midler fra tilkjent erstatning eller forsikring til barn og unge når den forsikrede er 21 år

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

eller yngre ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-22, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

2.4 Kollektiv livrenteforsikring

Verdien av kollektiv livrenteforsikring skattlegges ikke som formue, jf. sktl. § 4-2 annet ledd siste punktum.

Som kollektiv livrente regnes i denne sammenheng forsikringsordninger som omfatter personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2 bokstav g.

2.5 Risikoforsikringer

Rene risikoforsikringer (bl.a. uførerente) inneholder ikke spareelement, og skal derfor ikke formuesbeskattes, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.4.1 s. 55.

2.6 Forfalte livrenteterminer

En forfalt, men ikke utbetalt livrentetermin, enten den gjelder individuell eller kollektiv livrente, er alltid skattepliktig formue (utestående fordring).

3 Inntektsfradrag

3.1 Utgangspunkt

Premie til livrenteforsikring er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget.

3.2 Fradragsrett for arbeidsgiver

3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver har fradragsrett for premie til individuell og kollektiv livrenteforsikring vedrørende ansatte i inntektsgivende aktivitet, da premien skal behandles som lønn.

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for sin egen fremtidige forpliktelse til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, skal premien ikke behandles som lønn, se pkt. 4.1.1. I slike tilfeller er det heller ikke fradragsrett for premien.

Om inntektsfradrag for arbeidsgivers tilskudd/innskudd etter reglene om pensjonsordning i arbeidsforhold etter sktl. § 6-46, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

3.2.2 Avløsning av pensjonsforpliktelser

Arbeidsgiver har også fradragsrett, enten som lønn eller pensjon, for innbetaling av en engangspremie til en livrente i et livsforsikringsselskap som avløsning av en pensjonsforpliktelse finansiert direkte over driften. Se for øvrig FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717 og 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

3.3 Fradragsrett for trygdede

Trygdet person, herunder arbeidstaker, vil bare ha fradragsrett for premie til forsikrings- og pensjonsordninger som er nevnt i sktl. § 6-47.

4 Inntektstillegg for premie

4.1 Arbeidsgiver betaler premien

4.1.1 Individuell livrenteforsikring

Betaler en arbeidsgiver premien for en individuell livrenteforsikring

– på en arbeidstakers liv og helse, og
– med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget

skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidsgiver og arbeidstaker. Dette gjelder også for engangspremie.

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for fremtidige forpliktelser til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, behandles dette som en livrente med arbeidsgiver som begunstiget. Premien skal ikke behandles som lønn. Arbeidsgiver

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skal ikke ha fradrag for premieinnbetalingen og arbeidstakeren skal ikke ha tillegg for premien. Utbetalingen av pensjonen fra arbeidsgiver behandles etter reglene om pensjon over driften, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.».

Om pant i polisen, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)», pkt. 4.1.1.

4.1.2 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold

Arbeidsgivers premiebetaling til kollektiv livrente i arbeidsforhold skal som hovedregel beskattes som naturalytelse, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd. Fordelen for det enkelte medlem (ansatte) settes til den forholdsmessige andel av den samlede premien som utgjør premie for det aktuelle medlemmet. Om hva som anses som premie, se FIN 17. desember 2009 i Utv. 2010/114. Arbeidsgivers premieinnbetaling til pensjonsordning som nevnt i sktl. § 6-45, jf. § 6-46, vil likevel ikke være skattepliktig, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum. Dette gjelder tilskudd til offentlig pensjonsordning, foretaks-, innskudds- og tjenestepensjonsordning.

Som kollektiv livrente regnes i denne sammenheng forsikring i arbeidsforhold som omfatter flere personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav n, jf. forsikringsavtaleloven § 10-2 bokstav g.

4.2 Arbeidsgiver betaler engangspremie til en livrenteforsikring som avløsning av en løpende pensjonsforpliktelse

Dersom arbeidsgiver betaler en engangspremie til en individuell eller kollektiv livrente i et livsforsikringsselskap, som avløsning av en aktuell løpende pensjonsforpliktelse finansiert direkte over driften, skal den tidligere arbeidstakeren ikke beskattes for innbetalingen av engangspremien. I stedet skal pensjonsutbetalingene beskattes løpende og i sin helhet som pensjon. En forutsetning for slik behandling er at livrenten oppfyller vilkårene for å være henholdsvis en individuell eller en kollektiv livrente, samt at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiver og forsikringsselskap uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte, se FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717 og 23. mars 2007 i Utv. 2007/919. Foretas det en avløsning før pensjonen begynner å løpe, anses avløsningsbeløpet som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. FIN 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

4.3 Livrenteforsikring tegnet til fordel for aksjonær

Er livrenteforsikring tegnet av aksjeselskap til fordel for ikke-arbeidende aksjonær mv., skal både selskapet og aksjonæren behandle betalingen av premien som utbytte. For aksjonær som arbeider i selskapet kan premien i stedet behandles som lønn.

Oppnevnes en ansatt eller aksjonær som begunstiget i en eksisterende livrenteavtale, skal verdien av livrenten på tidspunktet for oppnevnelsen behandles som lønn eventuelt utbytte. Sml. for øvrig BFU 55/2007.

4.4 Livrenteforsikring tegnet til fordel for deltaker i deltakerlignet selskap

Er livrenteforsikring tegnet av deltakerlignet selskap til fordel for ikke-arbeidende deltaker, skal både selskap og deltaker behandle betalingen av premien som utdeling etter sktl. § 10-42. For deltaker som arbeider i selskapet kan premien i stedet behandles som arbeidsgodtgjørelse, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

5 Inntektsbeskatning ved utbetaling

5.1 Generelt

Livrenter skattlegges ved utbetaling, jf. sktl. § 5-1 første ledd.

Skatteplikten er på visse vilkår begrenset til den del av livrenten som anses å gå utover tilbakebetaling av premie for forsikringen, se sktl. § 5-41 første ledd og FSFIN § 5-41-3. Vilkårene følger av sktl. § 5-41 og FSFIN § 5-41. Et vilkår er at det ikke er

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

gitt fradrag for innbetalingen. Videre er det vilkår knyttet til det selskap som tilbyr forsikringen og til forsikringsproduktet.

Samtlige av vilkårene må være oppfylt for at skatteplikten skal begrenses. I motsatt fall er utbetalingen skattepliktig med bruttobeløpet, jf. sktl. § 5-1 første ledd.

5.2 Vilkår knyttet til selskapet

Begrensningen av skatteplikten er betinget av at livrenten er tegnet i et selskap som har eller har hatt rett til å drive forsikringsvirksomhet i Norge. Dette kan være

- et norsk selskap
- en filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat, se forskrift 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsloven)
- et utenlandsk forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat som driver grenseoverskridende virksomhet her i riket etter forskriftens § 7, dersom vilkårene her er oppfylt, se FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/898
- en filial av et selskap hjemmehørende utenfor EØS, under forutsetning av at det har fått tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.

5.3 Vilkår knyttet til produktet

5.3.1 Generelt

Om hva som er livrente, se emnet «Forsikring – allment», pkt. 4. Reglene om begrensning av skatteplikten ved utbetaling gjelder for livrenter som er nevnt i FSFIN § 5-41-2 a–g og n, se FSFIN § 5-41-3 og § 5-41-4. I følge FSFIN § 5-41-1 annet ledd gjelder reglene tilsvarende så langt de passer for

- livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4-9
- livrente som er tegnet etter lov om individuell pensjonsordning § 5-3
- livrente som er tegnet etter overgangsbestemmelsene i FSFIN § 6-47-41

Om særlige regler for kollektive livrenter i arbeidsforhold, se pkt. 5.5.

For livrenter hvor terminbeløp skal utbetales inntil en person når en bestemt alder (opphørende livrente), stilles det krav til forsikringstid og utbetalingstid for at ordningen skal falle inn under skattereglene for livrenter, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a. Avtalt forsikringstid, dvs. tiden fra tegningstidspunktet til sist avtalte utbetaling, må være minst tolv år regnet fra tegningstidspunktet. Utbetalingstiden, dvs. tiden fra første til siste utbetaling, må i disse tilfellene være seks år eller mer. Disse kravene gjelder ikke for kollektiv livrente i arbeidsforhold, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a siste punktum.

5.3.2 Livrente som skal finansiere førtidspensjonering

Tegnes livrenten av arbeidsgiver for å finansiere førtidspensjonering av arbeidstaker frem til arbeidstaker når lovhjemlet pensjonsalder, kan kravene til utbetalingstid som nevnt ovenfor fravikes i den grad de ikke kan oppfylles frem til lovhjemlet pensjonsalder. Den avtalte utbetalingstid må likevel være minst to år, regnet fra den kalendermåned utbetalingene begynner å løpe, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a fjerde og femte punktum. Hvor kravene til forsikringstid eller utbetalingstid fravikes etter disse bestemmelsene, kan det ikke foretas utbetaling etter at lovhjemlet pensjonsalder er nådd, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a sjette punktum. Premieinnbetalingen kan i disse tilfellene ikke overstige 66 prosent av arbeidstakers lønn i det siste året før fratredelsestidspunktet, likevel maksimalt 66 prosent av tolv ganger folketrygdens grunnbeløp (G) multiplisert med antatt utbetalingsår etter polisen, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a syvende punktum. Disse reglene gjelder ikke for kollektive livrenter i arbeidsforhold, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a siste punktum.

5.3.3 Livrente med garanti

Livrente med garanti er en type livrente som etter forsikringsavtalen i alle tilfelle vil bli utbetalt minst i et garantert antall år, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav d. For slike livrenter må det i tillegg til garantiperioden være avtalt en ugarantert utbetalingsperiode på

minst fem år. Ved tegning av livsvarige livrenter kan den garanterte perioden ikke overstige statistisk forventet gjenstående levetid.

5.4 Inntektsfradrag må ikke være gitt

5.4.1 Generelt

For at skatteplikten skal begrenses til det beløp som overstiger innbetalt premie, må det ikke være gitt inntektsfradrag for premien ved ligningen, jf. sktl. § 5-41 første ledd annet punktum. Det har ingen betydning om det er gitt skattefradrag etter de tidligere bestemmelser i sktl. (1911) § 44 ellevte ledd nr. 1, eller § 44 annet ledd nr. 2).

5.4.2 Avløsning av løpende pensjon

Hvis en aktuell løpende pensjon over driften avløses ved at arbeidsgiver tegner en livrente mot et engangsbeløp, kan dette gjennomføres uten at arbeidstaker beskattes for engangsbeløpet. Arbeidsgivers innbetaling av engangsbeløpet er fradragsberettiget for arbeidsgiver. Se nærmere pkt. 4.2. Utbetalingen av livrenten vil da være skattepliktig i sin helhet.

5.5 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold

Reglene om begrensning av skatteplikten ved utbetaling av livrenter gjelder ikke for kollektive livrenter i arbeidsforhold som er tegnet før inntektsåret 2007, jf. FSFIN § 5-41-1 første ledd. Hele utbetalingen vil da være skattepliktig som pensjon. Utbetaling på livrenteforsikring opprettet etter 1. januar 2007 hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen, er skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie.

Ved utbetaling etter arbeidstakers død fra kollektiv livrenteforsikring opprettet før 1. januar 2007, vil gjenlevende ektefelle bli skattlagt fullt ut for livrentene etter hovedregelen i sktl. § 5-1, på samme måte som andre former for pensjon mv. til etterlatte, jf. FSFIN § 5-41-1 første ledd.

Ved utbetaling etter arbeidstakers død fra kollektiv livrenteforsikring opprettet etter 1. januar 2007 hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen, vil gjenlevende ektefelle være skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. FSFIN § 5-41-4 tredje ledd.

5.6 Unntak fra skatteplikten

5.6.1 Barnerente

Barnerente er en overlevelsesrente som er tegnet i tilknytning til annen livrente og som skal løpe til den måned barnet er 25 år, eventuelt utover denne alderen hvis barnet blir varig ufør. I en kollektiv livrente kan det avtales lavere aldersgrense. Se FSFIN § 5-41-2 bokstav i. Utbetaling av slik livrente er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-41-5. Dette gjelder selv om det er avtalt at livrenten skal løpe etter fylte 25 år hvis barnet blir ufør.

5.6.2 Uførerente

Uførerente er en ren risikoforsikring som ikke omfatter sparing, se FSFIN § 5-41-2 bokstav j. For slike livrenter skal bare 20 % av terminbeløpet regnes som inntekt, se FSFIN § 5-41-6.

5.6.3 Tilbakebetaling av premiebeløp ved forsikredes død

Innbetalt premiebeløp som tilbakebetales ved den forsikredes død (se FSFIN § 5-41-2 bokstav b), er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder både når denne del av forsikringen er utstedt på samme polise som hovedforsikringen og når den er utstedt på egen polise. Se FSFIN § 5-41-7.

5.7 Beregning av skattepliktig inntekt

Beregningen av skattepliktig inntekt foretas hvert år av forsikringsselskapene. Nærmere om reglene for beregningen, se FSFIN § 5-41-3 annet og tredje ledd, jf. § 5-41-4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.8 Fradragsrett for tap ved negativ avkastning

For livrenter med investeringsvalg uten avkastningsgaranti tegnet i selskap med tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, se ovenfor, er det fradragsrett for tap ved negativ avkastning vedkommende år, se sktl. § 6-47 annet ledd og Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 2.2. Det er negativ avkastning som fremkommer ved den beregning som fremgår av FSFIN § 5-41-3 annet og tredje ledd som er fradragsberettiget. Det er således ikke aktuelt med fradrag for tap før utbetalingstidspunktet, siden det da ikke vil være realisert noe tap.

Reglene om tapsfradrag ovenfor gjelder også i de tilfellene avkastningen utbetales til andre enn forsikringstakeren (for eksempel en arving). Fradragsretten for tap gjelder da for den som mottar utbetalingen, se Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 2.2.4.

6 Gjenkjøp (innløsning) av livrenter

Ved gjenkjøp (innløsning) av livrenter settes skattepliktig inntekt som hovedregel til gjenkjøpsverdien med fradrag for innbetalte premier som ikke allerede er kommet til fradrag ved tidligere utbetaling, se FSFIN § 5-41-8 første ledd.

Ved gjenkjøp (innløsning) av livrenter før vilkårene til minste forsikringstid er oppfylt settes skattepliktig inntekt til skattepliktig inntekt som nevnt i forrige avsnitt, tillagt en åttendedel av gjenkjøpsverdien, jf. FSFIN § 5-41-8 annet ledd. Slikt tillegg skal ikke gjøres hvis gjenkjøpsverdien er lavere eller lik innbetalt premie, jf. FSFIN § 5-41-8 annet ledd annet punktum. Vilkåret til minste forsikringstid innebærer at den avtalte forsikringstiden (tiden fra tegningstidspunktet til siste avtaleutbetaling) må være minst tolv år regnet fra tegningstidspunktet, jf. FSFIN § 5-41-2 a.

Om avløsning av pensjon i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon – allment».

Om avløsning av pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon».

7 Forsikringsselskapers opplysningsplikt

Forsikringsselskapene skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene over utbetalt livrente og opplysninger om antatt skattepliktig del, angitt med hvilke beløp den enkelte livrentetermin skal regnes som skattepliktig inntekt. Om innrapportering av utbetalinger fra kollektive livrenter, se Lønns-ABC. Andre livrenteutbetalinger samt kapitalytelser som utbetales i henhold til slik forsikring, innrapporteres etter reglene i lignl. § 5-5 nr. 3, jf. samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-30 til § 5-5-36.

8 Tidfesting av inntekt

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Skattepliktig premie til kollektiv livrente i arbeidsforhold tidfestes det år arbeidsgiver foretar innbetalingen, jf. sktl. § 14-3 første ledd annet punktum. Tilsvarende gjelder hvor arbeidsgiver betaler premie til andre livrenter.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring

– *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og c, § 5-10 bokstav c nr. 4, § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4, § 6-30 annet ledd og § 6-47 første ledd bokstav d og e.*

1 Generelt

Ved privat syke- og ulykkesforsikring yter selskapet

– engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede
– dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
– dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet

Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring. Se for øvrig emnet «Forsikring – allment».

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve et bestemt yrke, f.eks. flyger. Forsikringen behandles normalt som en syke- og ulykkesforsikring. Dersom deler av lisensforsikringen også oppfyller vilkårene for kollektiv livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 4.1.2, vil denne del av premien følge disse reglene.

2 Formuen

Syke- og ulykkesforsikring regnes ikke som skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og c. Når forsikringstilfellet er inntruffet, er krav på engangserstatning skattepliktig formue. Krav på dagpenger som er begynt å løpe, skattlegges ikke som formue.

3 Inntekten

3.1 Erstatningsutbetaling

Engangserstatning i henhold til ulykkesforsikring ved dødsfall eller livsvarig medisinsk invaliditet er ikke skattepliktig inntekt. Det samme gjelder engangserstatning i medhold av lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring (yrkesskadeforsikringsloven), med unntak av erstatning for tapt inntekt inntil oppgjørstidspunktet, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.4.2 andre strekpunkt. Engangserstatning ved tap av nødvendig lisens (loss of license) beskattes tilsvarende som engangserstatning etter yrkesskadeforsikringsloven. Nærmere om skatteplikten for andre utbetalinger av ulykkesforsikringer, se emnet «Skadeserstatning».

Dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring er skattefri med inntil kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4. Hvis dagpengene overstiger kr 20 per dag, er hele beløpet skattepliktig, jf. sktl. § 5-10 bokstav c nr. 4.

3.2 Kredittforsikring

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN 15. februar 1995 i Utv. 1995/111.

3.3 Arbeidsgiver betaler premie for ansatt

Dekker arbeidsgiver premie til syke- og ulykkesforsikring for ansatte, skal premien i utgangspunktet behandles som lønn. Dette gjelder også for arbeidsgivers dekning av forsikringsordning som går ut på at arbeidstakeren sikres hurtig operasjon på privat sykehus, se FIN 12. mars 1999 i Utv. 1999/984.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Arbeidsgivers innbetaling av premie etter yrkesskadeforsikringsloven regnes ikke som skattepliktig inntekt for den ansatte, se pkt. 13.1 i Sk nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Denne forsikringen skal omfatte følgende tilfeller

- skade og sykdom forårsaket av arbeidsulykke
- skade på proteser, støttebandasjer og lignende når skaden er forårsaket av arbeidsulykke
- skade og sykdom som skyldes påvirkning i yrket fra skadelige stoffer eller arbeidsprosesser

Dekkes forsikringstilfeller ut over dette, er merpremien skattepliktig inntekt for arbeidstaker. Slik merpremie innrapporteres av arbeidsgiver.

4 Inntektsfradrag

4.1 Arbeidstaker

Inntektsårets premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff eller arbeidsavtale, kan fradras i inntekten med til sammen inntil kr 700, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d. Det samme gjelder premie dekket av arbeidsgiver når skattyter er skattlagt for denne fordelen. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn kr 700.

Fradraget går alltid inn i minstefradraget når dette benyttes. Fradrag som ikke inngår i minstefradraget er fordelingsfradrag.

4.2 Arbeidsgiver

4.2.1 Utbetalingen tilfaller den ansatte

En arbeidsgiver har krav på fradrag for inntektsårets premie til syke- og ulykkesforsikring av ansatte, når lønnen til den ansatte er fradragsberettiget.

Arbeidsgivers betaling av premie etter yrkesskadeforsikringsloven behandles ikke som lønnsutbetaling, men behandles som en annen fradragsberettiget driftskostnad, se pkt. 13.1 i Sk. nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskadeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift 21. desember 1990 nr. 1027 om standardisert erstatning etter lov om yrkesskadeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn.

4.2.2 Utbetalingen tilfaller arbeidsgiveren

En avbruddsforsikring kan være knyttet opp til ansattes sykdom. Når det foreligger fradragsrett for lønnskostnadene vil arbeidsgiver ha krav på fradrag for premie til

- forsikring til dekning av løpende driftskostnader, f.eks. lønn under de ansattes sykdom
- forsikring til dekning av tap arbeidsgiveren vil lide ved at han som følge av ansattes arbeidsudyktighet ikke blir i stand til å oppfylle kontrakten i tide eller i det hele tatt

4.3 Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden

Næringsdrivendes/oppdragstakeres tilleggspremie til folketrygden etter folketrygdloven § 8-36, § 8-39 og § 13-13, er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav e.

5 Premie inkludert i fagforeningskontingent

Når ulykkesforsikringspremie er inkludert i en fradragsberettiget fagforeningskontingent, kommer også denne delen av kontingenten til fradrag som kontingent innenfor beløpsgrensen for fagforeningskontingent, jf. sktl. § 6-20 femte ledd.

Forsinkelsesavgift

– *Lignl. § 10-1.*

1 Generelt

Leverer skattyter pliktig selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave etter utløpet av leveringsfristen, men før skatteoppgjøret er sendt skattyter, skal det som utgangspunkt svares forsinkelsesavgift, jf. lignl. § 10-1 nr. 1. Forsinkelsesavgiften beregnes av samlet formue og inntekt ved ligningen.

Reglene om forsinkelsesavgift gjelder ikke skattyter som omfattes av ordningen med leveringsfritak, dvs. skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv. Dette gjelder selv om nye opplysninger gis etter selvangivelsesfristens utløp. Korrigering av opplysningene i selvangivelsen etter denne fristen bedømmes etter reglene om tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger i lignl. § 10-2 flg., se emnet «Tilleggsskatt». For slike skattytere gjelder reglene om forsinkelsesavgift heller ikke om de unnlater å levere andre pliktige tilleggsskjemaer, for eksempel skjema for utleie av fast eiendom.

2 Vilkår for forsinkelsesavgift

2.1 Skjema som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift

For skattytere som ikke omfattes av reglene om leveringsfritak for selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, gjelder reglene om forsinkelsesavgift ved for sen levering av følgende skjema

- forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende og selvangivelse for aksjeselskaper mv.
- næringsoppgave, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189)
- selskapsoppgave med vedlegg, dvs. «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap» (RF-1215) og «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233)

For sen levering av f.eks. tilleggsskjema, herunder bilskjema, deltakernes oppgave over formue og inntekt i deltakerliknet selskap og avskrivningsskjema, utløser ikke forsinkelsesavgift.

2.2 Hvem som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift

Alle juridiske personer omfattes av reglene om forsinkelsesavgift. Det samme gjelder deltakerlignede selskaper for levering av selskapsoppgaven.

For fysiske personer er det bare de som har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift.

2.3 Når er selvangivelse mv. levert for sent

Selvangivelsen mv. er levert for sent hvis den ikke er sendt til skattekontoret innen ordinær eller utsatt selvangivelsesfrist. Nærmere om fristen for å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Det skal anvendes forsinkelsesavgift selv om bare ett av de pliktige skjemaene leveres for sent. Om hvilke skjema dette gjelder, se pkt. 2.1.

2.4 Grensen mellom forsinket levering og unnlatt levering

Skjer levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, skal forsinkelsesavgift ikke ilegges. Det kan da i stedet være aktuelt med tilleggsskatt, se lignl. § 10-2 nr. 1 annet punktum og emnet «Tilleggsskatt».

Er det ved ordinær ligning fastsatt tilleggsskatt for unnlatt pliktig levering, men selvangivelsen mv. leveres innen tidspunktet for utsending av skatteoppgjøret, må tilleggsskatten omgjøres til forsinkelsesavgift.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5 Hva godtas som selvangivelse

Om hva som godtas som gyldig selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.», pkt. 3.

2.6 Unnskyldelige forhold

Det skal ikke fastsettes forsinkelsesavgift på grunn av for sen levering av selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller selskapets deltakeroppgave, dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig f.eks. på grunn av egen sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. lign. § 10-1 nr. 3. Annen årsak kan bl.a. være at skattyter for et kortere eller lengre tidsrom er ute av stand til å ivareta egne interesser, for eksempel som følge av psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold.

Hvis den som skal bistå skattyteren er blitt syk, og skattyteren ikke har kunnet levere selv eller skaffe annen hjelp, kan dette etter omstendighetene anses som annen årsak som må anses unnskyldelig. Derimot anses det ikke unnskyldelig at regnskapsfører holder tilbake regnskapet på grunn av manglende betaling fra skattyter.

Forutsetningen for fritak er i alle tilfeller at skattyter leverer oppgavene så snart det lar seg gjøre.

3 Beregning av forsinkelsesavgift

3.1 Generelt

Forsinkelsesavgift fastsettes som et særskilt avgiftsbeløp.

Beregningsgrunnlaget er det samme enten det er selvangivelse eller næringsoppgave eller begge oppgaver som er levert for sent. Beregningsgrunnlaget skal derfor ikke begrenses til den delen av samlet inntekt som inngår i en forsinket næringsoppgave, selv om selvangivelsen er rettidig og inneholder både dette og de øvrige skattegrunnlagene.

Det gjelder ingen minstegrense i formue og inntekt for å beregne avgift på grunn av forsinkelse. Det er ikke noe krav at skattyteren får utlignet skatt.

Det er fastsettingen ved den endelige ligningen som danner grunnlaget for forsinkelsesavgift. Leverer skattyteren nye eller endrede oppgaver etter fristen og disse blir lagt til grunn for ligningen, skal den fastsatte avgiften korrigeres. Dette gjelder også ved endringssak uten klage.

Inneholder de nye eller endrede oppgavene opplysningsfeil, kan det ilegges tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger i tillegg til forsinkelsesavgift. I slike tilfeller kan forsinkelsesavgiften også bli økt som følge av at grunnlaget for forsinkelsesavgiften blir høyere, jf. lignl. § 10-1 nr. 1.

3.2 Beregningsgrunnlag

3.2.1 Generelt

Forsinkelsesavgiften beregnes på grunnlag av samlet skattepliktig netto formue og alminnelig inntekt i alle kommuner. Dette inkluderer skattepliktig inntekt av aksjer og andeler etter fradrag for fremførte underskudd fra tidligere år, men før fradrag for særfradrag.

3.2.2 Særlig om deltakerlignet selskap

Leverer deltakerlignet selskap selskapsoppgave med vedlegg og/eller næringsoppgave for sent, skal forsinkelsesavgiften beregnes hos selskapet på grunnlag av selskapets formue og inntekt som om selskapet var eget skattesubjekt. Forsinkelsesavgiften fordeles deretter på deltakerne i samme forhold som formue/inntekt er fordelt, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

3.2.3 Personinntekt

Det fastsettes ikke forsinkelsesavgift av personinntekt.

3.2.4 Ektefeller

Ektefeller skal som hovedregel levere hver sin selvangivelse. Eventuell forsinkelsesavgift fastsettes for hver ektefelle etter vedkommendes forhold, uavhengig av ligningsmåten.

Dersom begge ektefeller lignes for inntekt fra felles bedrift, og næringsoppgave ikke er innkommet i rett tid, skal det alltid fastsettes forsinkelsesavgift på begge. Det er tilstrekkelig at den ene av ektefellene leverer næringsoppgave for den felles bedriften innen fristen.

3.3 Avgiftens størrelse

Satsene for forsinkelsesavgift avhenger av lengden på forsinkelsen. Er det gitt fristutsettelse, er det som utgangspunkt den forlengede fristen som danner utgangspunktet for beregningen. Hvis forsinkelsen er over tre måneder for selvangivelse med leveringsfrist 31. mai, skal imidlertid forsinkelsen alltid regnes fra selvangivelsesfristen i lignl. § 4-7, jf. lignl. § 10-1 nr. 1 bokstav d.

Forsinkelsesavgiften av formue skal være 1 promille av nettoformuen.

Forsinkelsesavgiften av inntekt fastsettes avhengig av forsinkelsens lengde på følgende måte:

Forsinket	Avgift
ikke over en kalendermåned etter lovbestemt eller utsatt frist	2 promille av beregningsgrunnlaget
over en kalendermåned etter lovbestemt eller utsatt frist	1 prosent av beregningsgrunnlaget
over tre måneder etter lovbestemt frist	2 prosent av beregningsgrunnlaget

Leverer skattyter både selvangivelse og næringsoppgave for sent, men til forskjellig tid, brukes den satsen som gjelder ved den siste leveringen, dvs. den satsen som gir høyest avgift.

Samlet forsinkelsesavgift for formue og inntekt skal ikke settes lavere enn kr 200, jf. lignl. § 10-1 nr. 2. Dette gjelder selv om beregningsgrunnlaget for formue og inntekt viser kr 0 eller lavere.

Dersom forsinkelsen ikke er over én måned, er samlet avgift på formue og inntekt begrenset oppad til kr 10 000, jf. lignl. § 10-1 nr. 2. Er forsinkelsen over en måned, begrenses avgiften oppad til kr 15 000.

Satsene skal ikke forhøyes selv om skattyter leverer forsinket selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg flere år på rad.

3.4 Avrunding

Forsinkelsesavgift avrundes ned til nærmeste hele krone.

4 Fradragsrett for forsinkelsesavgift

Om skattyters fradragsrett for forsinkelsesavgift, se emnet «Bot, gebyr mv.», pkt. 1.

Betaler regnskapsfører/revisor forsinkelsesavgift for skattyter fordi denne kan lastes for forsinkelsen vil dette være en fradragsberettiget kostnad for vedkommende regnskapsfører/revisor, jf. sktl. § 6-1. Har skattyter fradragsført forsinkelsesavgiften, må skattyter inntektsføre kostnadsdekningen.

5 Varsel til skattyter

Det er ikke noen ubetinget plikt til å varsle skattyter om bruk av forsinkelsesavgift. Dersom skattyter tilskrives om ikke innkommet selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave, bør han samtidig gjøres oppmerksom på reglene om forsinkelsesavgift. Han bør også bes om å redegjøre for grunnen til at oppgavene ikke er levert til rett tid.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag

– *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav e – g og § 6-25.*

1 Generelt

I dette emnet behandles kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) mht. virkningen for skattepliktig formue og inntekt.

Sktl. § 6-25 om forskning og utvikling og sktl. § 16-40 om SkatteFUNN er to selvstendige regelsett. Begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt» i sktl. § 16-40 har et annet innhold enn begrepet «konkret prosjekt» i sktl. § 6-25, og er dermed ikke avgjørende for tolkningen av aktiveringsplikten. Nærmere om SkatteFUNN-ordningen, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN».

2 Fradrag i inntekt

2.1 Fradragsrett

Kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid er som utgangspunkt direkte fradragsberettiget dersom kostnadene har tilknytning til skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Hvor kostnadene er «knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller har blitt til driftsmidler», foreligger aktiveringsplikt, jf. sktl. § 6-25. Nærmere om vilkårene, se nedenfor i pkt. 2.2.

Blir det ikke noe av et prosjekt hvor kostnadene er aktivert, vil eventuelt tap i utgangspunktet være fradragsberettiget hvis det er lidt i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd. Det samme gjelder utenfor virksomhet hvis hovedformålet med forsknings- og utviklingsarbeidet er å erverve skattepliktige inntekter, jf. sktl. § 6-1, sml. HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (Drilling Supervision Consulting).

2.2 Kostnader knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller har blitt driftsmidler

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, jf. sktl. § 6-25. Sktl. § 6-25 er i hovedsak en kodifisering av HRD i Utv. 1993/1351 (Rt. 1993/1012) (Forland), se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.3.

Egne kostnader til forskning og utvikling skal aktiveres dersom

– de referer seg til et konkret prosjekt med sikte på å utvikle et nærmere bestemt driftsmiddel (så vel materielt som immaterielt driftsmiddel)
– det er sannsynlighetsovervekt for at driftsmidlet blir en realitet. I sannsynlighetsvurderingen må alle vesentlige forutsetninger for at prosjektet kan bli et driftsmiddel være oppfylt, herunder tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet, og
– det er sannsynlighetsovervekt for at den økonomiske levetiden på driftsmidlet vil være minst tre år, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring», pkt. 2.

Se HRD i Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg), FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833 og FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av varer faller utenfor aktiveringsplikten. Avgjørende for klassifiseringen av eiendelen som utvikles, er hvilken funksjon den har i virksomheten. Egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, vil etter omstendighetene kunne være driftsmidler som skal aktiveres.

Aktiveringsplikten inntreffer på det tidspunkt det konstateres at prosjektet «kan bli driftsmiddel», dvs. fra det tidspunkt det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. Fradragsførte kostnader forut for dette tidspunktet skal likevel ikke aktiveres.

I utgangspunktet gjelder aktiveringsplikten alle kostnader som kan henføres til prosjektet, typisk lønn og andre personalkostnader samt forbrukte materialer og tjenester.

Aktiveringsplikten etter sktl. § 6-25 får ikke betydning for utgifter som er aktiveringspliktige etter andre regler i skatteloven. Utgifter til erverv eller avskrivning av bygg og løsøre mv. skal dermed følge ordinære aktiverings- og avskrivningsregler, selv om utgiftene har et klart FoU-formål. Se FIN 26. oktober i Utv. 2011/1487.

Det er bare pådratte kostnader som er aktiveringspliktige. Det er ikke grunnlag for å aktivere eventuell merverdi (markedsverdi utover kostpris).

2.2.1 Avskrivning

Om avskrivning av driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

3 Formue

Omsetningsverdien av forsknings- og utviklingsprosjekter formuesbeskattes, så vel hos den som opparbeider verdien som hos senere erverver. Dette gjelder likevel ikke for den forretningsverdi dette eventuelt resulterer i, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav f og emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». Det samme gjelder egenutviklede patenter jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Forsknings- og utviklingskostnader som er aktivert med sikte på senere fradragsføring har ofte ikke omsetningsverdi.

Eventuelt krav på reduksjon direkte i skatt (SkatteFUNN) for andel av forsknings- og utviklingskostnader, skal ikke føres opp som formue ved utgangen av det året kostnadene er påløpt. Etter at skatten for dette året er utlignet og skattyteren har krav på utbetaling ved et årsskifte, skal dette kravet føres opp som formue. Nærmere om SkatteFUNN, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN».

Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN

– *Sktl. § 5-31 bokstav c, § 16-40 og § 16-41.*
– *FSFIN § 16-40.*

1 Generelt

Skattyter som driver virksomhet kan få fradrag direkte i skatt og trygdeavgift for en prosentvis del av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt, se sktl. § 16-40. Regelsettet som regulerer dette, omtales ofte som «SkatteFUNN». Kostnadene beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter, se www.skattefunn.no. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

Skattefradraget er ikke skattepliktig fordel for skattyteren, se sktl. § 5-31 bokstav c.

Fradraget i skatt mv. kommer i tillegg til fradraget for de faktiske kostnadene i inntekt, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

2 Hvilke skattytere som omfattes av ordningen

Fradrag i skatt gis til skattyter som driver virksomhet som er skattepliktig i Norge.

I et deltakerlignet selskap gis skattefradraget for selskapets FoU-kostnader i deltakernes skatt og trygdeavgift. Fradrag i skatt kan også gis ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere. Kostnader i samarbeidsprosjekter fordeles etter skattyters dokumenterte bidrag til prosjektet. Deltaker som krever fradrag i skatt må oppfylle vilkåret om skattepliktig virksomhet i Norge.

Også utenlandske foretak med skattepliktig virksomhet i Norge omfattes av ordningen. Det er imidlertid et vilkår at FoU-kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt i denne virksomheten, se Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) pkt. 5.5.2.5.

3 Definisjon av forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU)

Med «forsknings- og utviklingsprosjekt» i skatteloven § 16-40 forstås et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser, jf. FSFIN § 16-40-2 første ledd. Dette omfatter tilegnelse, kombinasjon og bruk av eksisterende kunnskap og ferdigheter for å utarbeide planer, prosjekter eller utkast til nye, endrede eller forbedrede varer, tjenester eller produksjonsprosesser. Eksperimentell produksjon og prøving av varer, tjenester eller produksjonsprosesser omfattes også, forutsatt at de ikke kan brukes, eller endres for å brukes, til industrielle eller kommersielle formål.

Utvikling av kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter anses også som forsknings- og utviklingsprosjekt, dersom prototypen nødvendigvis er det endelige, kommersielle produktet, og dersom den er for kostbar å fremstille for bare å brukes til demonstrasjon og validering, jf. FSFIN § 16-40-2 annet ledd. I tilfelle en etterfølgende kommersiell bruk av prototype eller pilotprosjekt genererer inntekter, må disse trekkes fra i de berettigede kostnader. Fradrag for inntekter kan også være aktuelt i andre tilfeller, se f.eks. pkt. 6.9.

Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg anses ikke som forsknings- og utviklingsprosjekt, jf. FSFIN § 16-40-2 tredje ledd. Dette innebærer blant annet at følgende aktiviteter mv. ikke regnes som forsknings- og utviklingsprosjekt

- aktivitet med karakter av løpende drift. Dette omfatter rutinemessige eller regelmessige endringer av varer, tjenester, produksjonslinjer, produksjonsprosesser, eksisterende tjenester eller annen pågående aktivitet. Dette gjelder selv om slike endringer kan innebære forbedringer
- modifikasjon og endring av bedriftens varer, tjenester eller produksjonsprosesser, når dette ikke fordrer utvikling av ny kunnskap eller nye ferdigheter eller bruk av eksisterende kunnskap på nye måter
- organisasjonsutvikling, opplæring eller kompetansetiltak
- kunde- eller markedsundersøkelser
- installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr
- kunstnerisk, musikalsk, filmatisk, litterær eller lignende aktivitet
- aktivitet som består i å lage anlegg for produksjon
- erverv, oppføring eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly
- kartlegging av og leting etter mineralske forekomster, naturressurser eller lignende, med mindre det dreier seg om å utvikle nye eller forbedrede metoder og teknikker
- kontingenter, eller andeler til finansiering av fellesforskning der hvor dette ikke er knyttet til gjennomføring av et konkret samarbeidsprosjekt hvor bedriften er aktivt involvert
- kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og levering av varer og tjenester

4 Godkjenning fra Norges forskningsråd

Et forsknings- og utviklingsprosjekt må være godkjent av Norges forskningsråd for at kostnadene kan inngå i grunnlaget for skattefradrag, se sktl. § 16-40. Avslag på godkjenning kan påklages til særskilt klageorgan, se FSFIN § 16-40-9 tredje ledd.

Godkjenning fra Norges forskningsråd kan gjelde flere inntektsår, normalt inntil tre år. Ved omorganiseringer (fusjoner/fisjoner mv.) hvor virksomheten videreføres i et foretak med et nytt organisasjonsnummer må det søkes om ny godkjenning. Norges forskningsråd kan kreve at bedriften skal rapportere fremdrift og oppnådde resultater i forhold til det godkjente prosjekt, jf. FSFIN § 16-40-10. Ved manglende rapportering kan godkjenningen trekkes tilbake.

Kostnader pådratt før godkjennelse av prosjektet inngår i grunnlaget for fradrag såfremt de er pådratt i det samme inntektsår godkjennelsen ble gitt, jf. FSFIN § 16-40-6 annet ledd tredje punktum. Skattefradrag kan ikke gis på grunnlag av kostnader pådratt i år forut for det året prosjektet ble godkjent. Dette gjelder selv om kostnadene ved inntektsligningen tidfestes i godkjenningsåret eller senere. Hvis det særskilte klageorganet godkjenner et prosjekt som ble avslått i første instans et tidligere år, skal prosjektet anses godkjent på tidspunktet for avslaget i første instans.

Søkeren har rett til å få realitetsbehandlet sin søknad i søknadsåret, dersom den mottas av Norges forskningsråd før 1. september, se FSFIN § 16-40-4 tredje ledd. Søknader som innkommer senere kan også realitetsbehandles i søknadsåret, men uten at søkeren har krav på realitetsbehandling dette året. Tidspunkt for godkjenning har som nevnt betydning for hvilke års kostnader som kan inngå i grunnlaget for skattefradrag.

Ligningsmyndighetene har ikke adgang til å overprøve selve godkjenningen av prosjektet som sådant, men kan be om dokumentasjon på at de kostnader det kreves fradrag for faktisk tilhører prosjektet, se LRD 19. mai 2011 (Gulating) i Utv. 2011/1134. Kostnadene må gjelde prosjekter som er egenutført og/eller er utført av forskningsinstitusjon som er godkjent av Norges forskningsråd og som står på listen over godkjente FoU-institusjoner på SkatteFUNNs hjemmeside (www.skattefunn.no).

Med «forskningsinstitusjon» menes en institusjon som har til formål å utføre forsknings- og utviklingsarbeid og som regelmessig driver vitenskapelig publisering eller arbeider systematisk med åpen teknologi- og kunnskapsspredning, jf. FSFIN § 16-40-3.

5 Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag

5.1 Vilkår vedrørende kostnadene

Kostnader som inngår i fradragsgrunnlaget må være direkte tilknyttet det godkjente prosjektet, og kostnadene må etter sin art være fradragsberettigede etter sktl. kap. 6, se FSFIN § 16-40-6 annet ledd. Videre må kostnadene være omfattet av art. 25 (3) i forordning (EU) nr. 651/2014 (gruppeunntaksforordningen), jf. FSFIN § 16-40-6 annet ledd annet punktum. At kostnadene må være direkte tilknyttet prosjektet forstås slik at kostnadene har oppstått i forbindelse med prosjektet. Kostnader skattyter ville ha pådratt seg uavhengig av prosjektet, vil ikke inngå i fradragsgrunnlaget, se Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) pkt. 5.5.1.2. (Se imidlertid pkt. 6.4 om leie av eget utstyr og under pkt. 6.7 om spesielt høye kostnader for bruk av egne anlegg.) Det gis således ikke fradrag for alminnelige driftskostnader, jf. FSFIN § 16-40-6 femte ledd. Som alminnelige driftskostnader regnes kostnader til skattyters ordinære virksomhet, herunder andel i felleskostnader utover § 16-40-6 tredje ledd.

At kostnadene må være fradragsberettigede etter sin art, medfører for eksempel at en eiers arbeidsinnsats i eget foretak ikke kan inngå i fradragsgrunnlaget som «lønnskostnader». Dette gjelder med mindre foretaket er organisert som et aksjeselskap og eieren tar ut lønn for sin arbeidsinnsats. Når medarbeidere i prosjektet lønnes eksternt fra for eksempel NAV, vil lønnskostnadene heller ikke kunne tas med i beregningsgrunnlaget. Utbetaling av arbeidsgodtgjørelse til deltakere i deltakerlignede selskaper behandles som fordeling av overskudd og ikke som lønn, og kan ikke tas med i fradragsgrunnlaget.

Kostnader som skattyter har i forbindelse med søknad om godkjenning av prosjektet og revisorbekreftelse i vedlegg til selvangivelsen, vil ikke inngå i grunnlaget.

Små og mellomstore bedrifter får fradrag for kostnader knyttet til førstegangs patentering. Fradraget gjelder alle kostnader forut for tildelingen av rettigheten i første jurisdiksjon (for eksempel i Norge), herunder kostnader knyttet til utarbeiding, inngivelse og oppfølging av søknaden så vel som kostnader til å fornye søknaden før rettigheten er tildelt, jf. FSFIN § 16-40-6 fjerde ledd.

Det gis ikke fradrag for kostnader til eksperimentell produksjon og utprøving av varer, tjenester og produksjonsprosesser som kan bli brukt eller omformet til å bli brukt i industrielle anvendelser eller kommersielt.

Forskningsinstitusjoner gis ikke fradrag i skatt for kostnader disse har hatt i tilknytning til forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning), jf. FSFIN § 16-40-6 sjette ledd.

Avgrensningen av de kostnader som kan gi grunnlag for fradrag må foretas på bakgrunn av definisjonene av de former for forsknings- og utviklingsaktiviteter som SkatteFUNN-ordningen omfatter. Kostnadene som inngår i fradragsgrunnlaget må være

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

attestert av revisor. Dette gjelder også for skattytere som ikke har revisjonsplikt. Attestasjon foretas på fastsatt skjema «Fradrag i skatt for forskning og utvikling» (RF-1053), se nedenfor.

6 Beregning av kostnadenes størrelse

6.1 Generelt

Kostnader som er omfattet av art. 31 femte ledd eller 33 tredje ledd bokstav a i forordning (EF) nr. 800/2008 (gruppeunntaksforordningen) beregnes og fordeles etter følgende kategorier

- personalkostnader
- innkjøp av FoU-tjenester
- innkjøp av instrumenter og vitenskapelig utstyr
- kjøp av bygninger og tomter
- innkjøp av kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter
- felleskostnader/indirekte kostnader
- andre driftskostnader

Reglene kan medføre at de beregnede kostnadene som danner grunnlag for skattefradrag, blir større/mindre enn de faktiske kostnadene. Det er uansett de beregnede kostnadene som skal legges til grunn.

Avgifter som blir refundert eller avregnet, inngår ikke i prosjektkostnadene.

6.2 Personalkostnader

Personalkostnader henført til godkjent prosjekt beregnes med utgangspunkt i antall timer som ansatt FoU-personell (prosjektleder, samt vitenskapelig og teknisk personell) utfører på prosjektet med en timesats på inntil 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd. Det kreves at skattyter har et tilfredsstillende system for registrering av antall timer som er brukt på prosjektet. Det kreves at hver deltaker fortløpende fører timeregnskap som viser dato, hvilke arbeidsoppgaver som er utført og antall timer. Timeregnskapet skal underskrives av deltakeren og prosjektansvarlig. Se nærmere FSFIN § 16-40-8 og brev fra SKD av 1. februar 2005.

Faste avtalte naturalytelser anses som avtalt årslønn. Uregelmessige tillegg som bonuser, overtidsgodtgjørelse mv. inngår ikke i avtalt årslønn. Kostnader til eksterne konsulenter inngår ikke i denne beregningen, men i beregningen for kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter, se pkt. 6.5. Se også FIN 27. februar 2007 i Utv. 2007/682.

Om et tilfelle der ligningsmyndighetene hadde adgang til å fastsette antall timer ved skjønn, se LRD 19. juni 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1196 (Sundøya Fjordhotel Eiendom AS).

For deltidsansatt FoU-personell omregnes den avtalte lønn til en 100 % -stilling før timesatsen beregnes, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd tredje punktum. Det er en forutsetning her at den ansatte rent faktisk er deltidsansatt. Det må imidlertid godtas at deltidsansatte arbeider overtid innenfor normale rammer. Det går likevel en grense der den ansatte i realiteten arbeider i en heltidsstilling. Det må altså foretas en vurdering av om det avtalte arbeidsforhold tilsvarer det reelle.

Avtalt lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker-, arbeidsgiverforhold, medregnes likevel ikke. Regnskapsført lønn som ikke er utbetalt og ikke tatt med i terminoppgaver til skatteoppkrever i forhold til forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift senest 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret kan således ikke tas med i beregningsgrunnlaget.

Ved beregningen av personal- og indirekte kostnader begrenses antall timer for hver ansatt til maksimalt 1850 timer per prosjekt per år, og timesatsen begrenses til maksimum kr 600 per time, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd fjerde punktum.

Kostnader som etter sin art inngår i timesatsen kan heller ikke fradras separat i de tilfeller hvor skattyter ikke har lønnskostnader som er fradragsberettigede etter sktl. kap. 6, se pkt. 5.1.

6.3 Innkjøp av FoU-tjenester

Denne posten omfatter bare innkjøp av FoU-tjenester fra universitet, høgskole eller forskningsinstitutt som er godkjent av Norges forskningsråd gjennom egen prosedyre for FoU-institusjoner i SkatteFUNN. For SkatteFUNN gjelder det at også bedrifter, som tilfredsstiller spesifikke kriterier, kan bli godkjent som en FoU-institusjon. Øvrig ekstern assistanse i prosjektet, som ikke finnes på en egen liste over godkjente FoU-institusjoner, føres som «Andre driftskostnader».

6.4 Innkjøp av instrumenter og vitenskapelig utstyr

Kostnader til instrumenter og vitenskapelig utstyr inngår i sin helhet når de omfatter innkjøp eller leie av utstyr som er relatert til prosjektet og som ikke skal brukes etter at prosjektet er avsluttet. Om tidspunkt for skattefradraget i disse tilfellene, se pkt. 7.

Hvis levetiden til et instrument eller det vitenskapelige utstyret er lengre enn varigheten av prosjektet, skal kostnadene som belastes prosjektet fastsettes til de skattemessige saldoavskrivningene som er foretatt innenfor prosjektets levetid.

6.5 Innkjøp av kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter

Kostnader for kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter kjøpt eller lisensiert fra eksterne kilder til markedspris omfattes, jf. forordning Eu nr. 651/2014 art. 25 (3). Det er et vilkår at transaksjonen er gjennomført på armlengdes avstand, dvs. at transaksjonen er gjennomført til en markedspris som to uavhengige parter ville avtalt seg frem til. I tillegg omfattes kostnader for konsulenttjenester og tilsvarende tjenester som utelukkende brukes i forskningsvirksomheten.

6.6 Felleskostnader/indirekte kostnader

Felleskostnader/indirekte kostnader er fradragsberettiget i den grad de kan tilordnes forsknings- og utviklingsprosjektet, jfr. forordning (Eu) nr. 651/2014 (gruppeforordningen) art. 25 (3). Slike kostnader skal dekke sosiale kostnader, husleie, strøm, sekretærassistanse/annen administrativ assistanse, tele- og IT-kostnader mv. I utgangspunktet vil alle faste kostnader inngå i denne kategorien. (Se imidlertid pkt. 6.4 om leie av eget utstyr og pkt. 6.7 om spesielt høye kostnader for bruk av egne anlegg).

6.7 Andre driftskostnader

Andre driftskostnader omfatter direkte prosjektrelaterte kostnader, dvs. utgifter til varer og tjenester knyttet til prosjektet, og innkjøp av FoU-tjenester som ikke faller inn under pkt. 6.3. Dette gjelder også innkjøp fra andre bedrifter i samme konsern. Videre omfattes direkte prosjektrelaterte kurs- og reisekostnader. Også patentkostnader skal regnes som andre driftskostnader. Enkeltposter på mer enn kr 50 000 skal spesifiseres.

6.8 Finansieringskostnader/gjeldsrenter

Kapitalkostnadene til gjennomføring av FoU-prosjekt kan inngå i kostnadsgrunnlaget for beregning av skattefradraget. Det må kunne dokumenteres at kapitalkostnadene har vært nødvendige for å gjennomføre prosjektet, f.eks. for å finansiere innkjøpte tjenester. Lånekostnader for å finansiere lønn anses å inngå i indirekte kostnader (det standardiserte fradraget).

6.9 Reduksjon av kostnadene med salgsinntekter

Er det gitt støtte til kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter og etterfølgende kommersiell bruk av disse genererer inntekter, skal inntektene trekkes fra i de berettigede kostnadene, jf. FSFIN § 16-40-2 annet ledd. I andre tilfeller skal etterfølgende kommersiell bruk som utgangspunkt ikke medføre reduksjon av kostnadene. Reduksjon av kostnadene kan imidlertid være aktuelt hvis prosjektet utvikler seg på en slik måte at skattefradraget i realiteten anses som støtte til produksjon som ikke er omfattet av stønadsordningen, jf. FSFIN § 16-40-2 første ledd siste punktum. Slik reduksjon skal ikke foretas hvis det gjøres tilsvarende tilbakesøkning av skattefradraget etter § 16-40-10 annet ledd. Om slik inndragning, se pkt. 6.10.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.10 Tilbakesøking av støtte

Godkjenning av forskningsprosjekt etter FSFIN § 16-40-4 kan inndras av Norges Forskningsråd etter FSFIN § 16-40-10 annet ledd, dersom skattyter ikke oppfyller rapporteringsplikten etter FSFIN § 16-40-10 første ledd, eller innrapporterer uriktige eller mangelfulle opplysninger, jf. FSFIN § 16-40-10 annet ledd. Godkjent prosjekt som ikke oppfyller vilkårene for forsknings- og utviklingsarbeid i FSFIN § 16-40-4 kan også få inndratt godkjenningen. Inndragning av godkjenning kan gis virkning for inneværende og tidligere inntektsår. Tilbakesøking av skattefradraget kan ikke skje i den grad den samme inntekten har dannet grunnlag for reduksjon av skattefradrag, jf. pkt. 3.

7 Tidspunkt for skattefradraget

Fradraget i skatt gis for det inntektsår kostnadene er pådratt uavhengig av den skattemessige tidfestingen av inntektsfradraget. Dette innebærer for eksempel at sjablongfradraget for personal- og indirekte kostnader i forbindelse med egentilvirkning av et driftsmiddel, vil inngå i grunnlaget for skattefradrag det år lønnskostnaden pådras. Dette gjelder uavhengig av om lønnskostnaden må aktiveres på driftsmiddelet i forhold til fradraget i alminnelig inntekt.

Ved flerårige prosjekter skal kostnader til kjøp av betydelig og varig utstyr som er omtalt under pkt. 6.4, jf. sktl. § 14-40 første ledd, tidfestes som grunnlag for skattefradrag i samsvar med avskrivningsreglene, jf. FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet skal brukes etter at prosjektet er avsluttet.

8 Maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag

Nytt for 2016

Beløpsgrensen i sktl. § 16-40 annet ledd bokstav a for kostnader til egenutførte FoU-prosjekter er fra og med inntektsåret 2016 økt fra kr 15 mill. til kr 20 mill. i inntektsåret. Beløpsgrensen i sktl. § 16-40 annet ledd bokstav b for kostnader til innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner er fra og med inntektsåret 2016 økt fra kr 33 mill. til kr 40 mill. i inntektsåret. Summen av egenutført og innkjøpt FoU kan ikke overstige kr 40 mill.

De årlige kostnadene som inngår i grunnlaget for skattefradraget begrenses slik

- kostnader til egenutførte FoU-prosjekter, er begrenset til kr 15 millioner i inntektsåret, jf. sktl. § 16-40 annet ledd bokstav a
- kostnader til FoU-prosjekter utført av godkjent forskningsinstitusjon (innkjøpt FoU), er begrenset til kr 33 millioner i inntektsåret, jf. sktl. § 16-40 annet ledd bokstav b

Har skattyteren både kostnader til egenutført FoU og innkjøpt FoU, skal kostnadene begrenses hver for seg. I tillegg må samlet årlig fradragsgrunnlag for forsknings- og utviklingsprosjekt som er egenutført og utført av forskningsinstitusjoner ikke overstige kr 33 millioner for det enkelte inntektsår.

Maksimalgrensene gjelder samlede kostnader for slike prosjekter for hvert inntektsår. Påløper kostnadene til samme prosjekt f.eks. over 2 år, brukes maksimalgrensene separat for hvert enkelt år. Det er ikke anledning til å overføre kostnader som ikke gir fradragsrett på grunn av maksimalgrensen, til grunnlaget for fradrag et annet år.

Eksempel

Et egenutført FoU prosjekt har samlede beregnede kostnader på kr 20 mill. Påløper kostnadene på ett år vil skattyteren bare kunne få skattefradrag på grunnlag av kr 15 mill. Påløper kostnadene i år 1 med kr 1 mill., i år 2 med kr 3 mill. og i år 3 med kr 15 mill., kan skattyter gis skattefradrag i år 1 på grunnlag av kr 1 mill., i år 2 på grunnlag av kr 3 mill. og i år 3 på grunnlag av kr 15 mill., til sammen kr 19 mill.

For prosjekter utført av deltakerlignede selskaper og samarbeidsprosjekter gjelder begrensningen av årlig fradragsgrunnlag per prosjekt. I tillegg må fradragsgrunnlaget begrenses hos den enkelte skattyter dersom skattyter deltar i/har flere prosjekter.

Driver begge ektefellene hver sin virksomhet gjelder begrensningen av fradragsgrunnlaget særskilt for hver av ektefellene. Driver ektefellene bare en virksomhet gjelder begrensningen for ektefellene under ett.

Ved fusjon i inntektsåret gjelder begrensningen på 15/33 millioner i grunnlag for maksimalt skattefradrag under ett for de fusjonerende selskapene. Ved fisjon gjelder begrensningen separat for hvert av de fisjonerende selskapene.

9 Skattefradragets størrelse

9.1 Generelt

Skattefradrag gis som hovedregel med 18 % av kostnadene til godkjente FoU-prosjekter, jf. sktl. § 16-40 første ledd.

Skattyter gis likevel fradrag med 20 % av kostnadene, dersom virksomheten faller inn under definisjonen av små og mellomstore bedrifter (SMB), jf. FSFIN § 16-40-5.

Følgende vilkår må da være oppfylt per 31. desember i inntektsåret:

– virksomheten må ha færre enn 250 ansatte (det vil si at det utføres mindre enn 250 årsverk)
– virksomheten må ha en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 50 millioner euro eller har en årlig balansesum som ikke overstiger 43 millioner euro

For en uavhengig virksomhet beregnes antall ansatte og finansielle beløp på grunnlag av denne virksomhetens regnskap, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd første punktum.

Har virksomheten partnervirksomhet eller tilknyttet virksomhet, skal disse inkluderes ved beregningen av antall ansatte og finansielle beløp, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd annet punktum. Se nærmere pkt. 9.3.

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt legges gjennomsnittlig antall årsverk i virksomheten i siste avsluttede regnskapsår til grunn, jf. FSFIN § 16-40-5 syvende ledd.

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til salgsinntekt eller balansesum er oppfylt legges virksomhetens siste godkjente årsregnskap til grunn. For nystartet virksomhet hvor det ennå ikke foreligger godkjent årsregnskap, legges det til grunn et pålitelig anslag fastsatt i løpet av året, jf. FSFIN § 16-40-5 sjette ledd.

Ved omregning fra euro til norske kroner legges det til grunn den omregningskurs som følger av Eurostat det aktuelle regnskapsåret, jf. FSFIN § 16-40-5 åttende ledd. Se internettadressen http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/.

9.2 Nærmere om uavhengig virksomhet, partnervirksomhet og tilknyttet virksomhet

En «uavhengig virksomhet» er en virksomhet som ikke er klassifisert som en «partnervirksomhet», jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav a, eller som en «tilknyttet virksomhet», jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c.

Med «partnervirksomhet» forstås alle virksomheter som ikke er klassifisert som tilknyttede virksomheter, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c, og som det er følgende forbindelse mellom: en virksomhet (virksomhet som befinner seg på et tidligere ledd i omsetningskjeden) som alene eller i fellesskap med en eller flere tilknyttede virksomheter i medhold av FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d har 25 % eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene i en annen virksomhet (som befinner seg på et senere ledd i omsetningskjeden).

En bedrift kan imidlertid i henhold til FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c betegnes som «uavhengig bedrift» selv om terskelen på 25 % nås eller overstiges. Dette gjelder hvor terskelen overstiges av følgende investorer, forutsatt at disse investorene verken enkeltvis eller i fellesskap er tilknyttet, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d, den berørte virksomhet:

– offentlige investeringsselskaper, ventureselskaper, fysiske personer eller grupper av enkeltpersoner som regelmessig utøver virksomhet som risikokapitalinvestorer som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

investerer egenkapital i ikke-børsnoterte foretak (private investorer). Det er en forutsetning at samlet investering for disse private investorene i samme foretak er mindre enn 1 250 000 euro
- universiteter eller sentre for ideell forskning
- institusjonelle investorer, herunder fond for regionsutvikling
- selvstendige lokale myndigheter med et årlig budsjett på mindre enn 10 millioner euro og færre enn 5000 innbyggere

Med «tilknyttet virksomhet» forstås alle virksomheter som har en av følgende forbindelser med hverandre, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d:
- en virksomhet som sitter med flertallet av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i en annen virksomhet
- en virksomhet som har rett til å utpeke eller fjerne et flertall av medlemmene av administrasjon, ledelses- eller kontrollorganet i en annen virksomhet
- en virksomhet som har rett til å ha dominerende innflytelse på en annen virksomhet i henhold til kontrakt eller i henhold til den annen virksomhetens vedtekter
- en virksomhet som er aksjeeier eller deltaker i en annen virksomhet, og som i henhold til avtale med andre aksjeeiere eller deltakere, kontrollerer alene et flertall av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i denne virksomheten

«Dominerende innflytelse» anses ikke å foreligge dersom investorene, som nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c, ikke direkte eller indirekte deltar i forvaltningen av den berørte virksomheten, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav e. Dette gjelder med forbehold for investorenes rettigheter som aksjeeiere.

Virksomheter som opprettholder en forbindelse, som nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d, gjennom en eller flere virksomheter, eller med en investor som nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav b eller c, anses også for å være tilknyttet. Virksomheter som opprettholder en eller flere slike forbindelser gjennom en fysisk person eller en gruppe fysiske personer som opptrer i fellesskap, skal også anses som tilknyttede bedrifter, dersom de utøver sin virksomhet eller en del av sin virksomhet i det samme relevante markedet eller i tilgrensende markeder. Som et «tilgrensende marked» anses markeder for et produkt eller en tjeneste som befinner seg på et umiddelbart foregående eller etterfølgende ledd i omsetningskjeden. Se FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav e.

Med unntak av tilfellene nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c kan en virksomhet ikke anses å tilhøre kategorien små og mellomstore bedrifter dersom 25 % eller mer av kapitalen eller stemmerettene direkte eller indirekte kontrolleres av ett eller flere offentlige organer enkeltvis eller i fellesskap, jf. FSFIN § 16-40-5 fjerde ledd.

Virksomheter kan i medhold av FSFIN § 16-40-5 femte ledd avgi en erklæring om sin status som uavhengig bedrift, partnerbedrift eller tilknyttet bedrift, samt om opplysningene om tersklene fastsatt i FSFIN § 16-40-5 første ledd. Erklæringen kan avgis selv om kapitalen er spredt på en slik måte at det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvem som eier den. I så fall kan virksomheten erklære i god tro at den har rimelig grunn til å anta at en enkelt virksomhet eller flere innbyrdes tilknyttede virksomheter i fellesskap ikke eier 25 % eller mer av den. Slike erklæringer utgjør ingen innskrenkninger for kontroller og undersøkelser fastsatt i lov eller i medhold av lov.

Om begrensning av fradrag i skatt i forhold til maksimal offentlig støtte, se pkt. 9.4.

9.3 Nærmere om beregning av antall ansatte og finansielle beløp for partnervirksomhet og tilknyttet virksomhet

For en virksomhet som har partnervirksomheter eller tilknyttede virksomheter blir dataene, herunder antall ansatte, utarbeidet på grunnlag av virksomhetens regnskaper og andre opplysninger om virksomheten eller, dersom slike foreligger, virksomhetens konsoliderte regnskaper, eller de konsoliderte regnskapene virksomheten inngår i ved konsolidering, jf. FSFIN § 16-40-5 tredje ledd. Til disse dataene legges data om den berørte virksomhetens eventuelle umiddelbart overordnede eller underordnede partnervirksomheter. Dataene skal legges sammen proporsjonalt med andelen av kapitalen eller stemmerettene (den høyeste av disse to prosentandelene). Ved gjensidige

eierinteresser skal den høyeste prosentandelen anvendes. Til dataene som nevnt foran legges 100 prosent av dataene for enhver virksomhet som er direkte eller indirekte knyttet til den berørte virksomheten og som ikke allerede inngår i regnskapene ved konsolidering. Se FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav a.

Dataene for partnervirksomhetene til den berørte virksomheten hentes fra deres regnskaper og andre data, eventuelt i konsolidert form. Til disse legges 100 prosent av dataene for virksomheter som er knyttet til disse partnervirksomhetene, med mindre deres regnskapsdata allerede inngår ved konsolidering. Dataene for virksomheten hentes fra deres regnskaper og andre data, eventuelt i konsolidert form. Til disse legges proporsjonalt dataene for eventuelle partnervirksomheter til de tilknyttede virksomhetene som befinner seg på et umiddelbart foregående eller etterfølgende ledd i omsetningskjeden, med mindre de allerede inngår i det konsoliderte regnskapet i et forhold som minst tilsvarer den prosentandelen som er fastsatt i FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav a annet til fjerde punktum. Se FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav b.

Dersom antall ansatte i en gitt virksomhet ikke fremgår av de konsoliderte regnskapene, skal det beregnes ved å legge sammen dataene for denne virksomhetens partnervirksomheter proporsjonalt og legge til dataene for de virksomhetene den berørte virksomheten er tilknyttet, jf. § FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav c.

9.4 Begrensning i forhold til offentlig støtte

Mottar skattyter annen offentlig støtte i tillegg til skattefradrag etter disse reglene, må summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstige høyeste samlede tillatte støtteintensitet etter ESAs retningslinjer for statsstøtte Del III: Horisontal støtte, kapitlet om støtte til forskning og utvikling og innovasjon, punkt 5. Tillatt støtteintensitet til prosjektet må beregnes etter FSFIN § 16-40-6 syvende ledd. Deretter må samlet faktisk støtte beregnes og sammenholdes med tillatt støtteintensitet. Dersom den samlede offentlige støtten til prosjektet overstiger høyeste tillatte samlede støtte, reduseres skattefradraget krone for krone.

Ved vurderingen av om høyeste tillatte samlede offentlige støtte er overskredet, skal annen offentlig støtte tidfestes til samme inntektsår som denne støtten tidfestes som virksomhetsinntekt.

Som annen offentlig støtte regnes finansiell bistand fra offentlige virkemidler (Innovasjon Norge, Forskningsrådet, kommunale/fylkeskommunale næringsfond el.), støtte fra Den Europeiske Union (EU) og differensiert arbeidsgiveravgift, jf. FSFIN § 16-40-6 syvende ledd.

Nærmere om beregning av maksimal tillatt statsstøtte ved kombinasjon av ulike støtteordninger, se FIN 14. august 2007.

Grensene for statsstøtte beregnes etter ESAs retningslinjer brutto (før skatt). Når støtte gis i form av et skattefradrag, innebærer dette nettostøtte siden skattefradraget ikke anses som skattepliktig virksomhetsinntekt. Skattefradraget må derfor regnes om til et bruttobeløp. For etterskuddspliktige skattytere som har en skattesats på 27 % gjøres dette ved å dividere skattefradraget med 0,73. For skattytere som har skattesats høyere enn 27 %, må den aktuelle skattesatsen legges til grunn ved omregningen.

Maksimal offentlig støtteandel til FoU-prosjekter i henhold til ESAs retningslinjer:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

	Foretak som omfattes av FSFINs SMB definisjon – mellomstore / små bedrifter		Foretak som ikke omfattes av FSFINs SMB definisjon	
FoU-kategori	Generelt	Ved samarbeid mellom flere bedrifter eller med FoU-institusjon	Generelt	Ved samarbeid med minst en SMB, over landegrensene, eller med FoU-institusjon
Industriell forskning (industrial research)	60 % / 70 %	75 % / 80 %	50 %	65 %
Forsknings-/utviklingsarbeid (experimental development)	35 % / 45 %	50 % / 60 %	25 %	40 %

ESAs retningslinjer for statstøtte angir at støtteintensiteten kan være 50 % for industriell forskning («industrial research») og 25 % for forsknings/utviklingsarbeid («experimental development»). Disse støtteintensitetene kan økes i særskilte tilfeller, listet opp i retningslinjene. For det første kan støtteintensiteten økes med 10 % for mellomstore bedrifter og med 20 % for små bedrifter. Videre kan støtteintensiteten etter ESAs regelverk økes med 15 % for samarbeidsprosjekter som oppfyller særskilte vilkår. Nærmere om dette i retningslinjene for statsstøtte som ligger på www.eftasurv.int. Hvorvidt prosjektet er definert som industriell forskning eller prekompetitiv utvikling/forsknings-/utviklingsarbeid («experimental development») fremgår av godkjenningsbrevet fra Norges forskningsråd.

Etter sktl. § 16-40 og FSFIN § 16-40 må vurderingen av om prosjektet overstiger grensene for samlet offentlig støtte vurderes for hvert inntektsår.

10 Hva skattefradraget kan gis i og eventuell utbetaling

Skattefradraget for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter gis i sum skatt hos vedkommende skattyter etter alle andre skattefradrag.

Overstiger skattefradraget sum skatt hos skattyteren i vedkommende inntektsår, blir overskytende utbetalt skattyter. Med sum skatt menes inntektsårets utlignede skatt på formue og inntekt, herunder trygdeavgift.

Da skattefradraget i sin helhet skal dekkes av staten, vil den kommunale og fylkeskommunale andel av skattefradraget bli kompensert ved beregning av fordelingen av innbetalt skatt mellom skattekreditorene.

11 Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene

Norges forskningsråd godkjenner om det planlagte prosjektet innebærer forsknings- og utviklingsarbeid som omfattes av ordningen. Det er også forskningsrådet som godkjenner forskningsinstitusjoner. Har skattyter fått godkjent et prosjekt vil likningsmyndighetene i ettertid være avskåret fra å hevde at dette ikke er forskning eller utvikling.

Den øvrige kompetansen i henhold til bestemmelsene tilligger ligningsmyndighetene. Se for eksempel pkt. 5.

12 Formelle regler

Skattyter som krever fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling, skal uoppfordret vedlegge selvangivelsen skjemaet RF-1053 «Fradrag i skatt for forskning og utvikling». Det stilles krav om revisors attestasjon av kostnadene og bekreftelse av opplysningene om offentlig støtte. Dette gjelder uavhengig av om skattyter er revisjonspliktig eller ikke. Det kan ikke medregnes kostnader som revisor har tatt forbehold om, for eksempel prosjektets arbeidstimer og driftskostnaders tilhørighet til prosjektet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ligningsmyndighetene får underretning fra Norges forskningsråd om godkjente prosjekter, prosjekter med forlenget godkjenningsperiode og inndragning av prosjektgodkjenninger.

Det skal føres eget regnskap for prosjektet som viser medgåtte timer for FoU-personale (det vil si prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) fordelt per person og andre prosjektrelaterte kostnader. Timeregnskapet skal vise dato, antall timer per dag og kort angi hvilke arbeidsoppgaver som er utført. Prosjektregnskapet skal på oppfordring fremlegges for ligningsmyndighetene. SKD og forskningsrådet har utarbeidet en mal for føring av prosjektregnskap som kan benyttes. Malen ligger på www.skattefunn.no.

13 Sanksjoner ved brudd på vilkår

FIN kan gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av et FOU-prosjekt, jf. sktl. § 16-40 syvende ledd siste punktum. Slik forskrift er ikke gitt.

14 Utveksling av opplysninger

Utveksling av opplysninger tilknyttet forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene kan skje uavhengig av taushetsplikt, jf. FSFIN § 16-40-11.

15 Formue

Krav på skattereduksjon skal ikke føres opp som formue ved utgangen av det året kostnadene er påløpt.

Forsvarspersonell

- *Sktl. § 5-15 første ledd bokstav d, f og l.*
- *FSFIN § 5-15-6 tredje og syvende ledd og § 14-3 B.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-1.*

1 Generelt

Skatteloven har enkelte særregler som gjelder for personell i Forsvaret. Disse reglene behandles i dette emnet. I tillegg beskrives den skattemessige behandlingen av visse godtgjørelser mv. som ytes til personell i Forsvaret, fradrag for merkostnader mv.

2 Skattemessig bosted

For ansatte i Forsvaret gjelder de vanlige reglene om skattemessig bosted, se emnet «Bosted – skattemessig bosted». De som avtjener førstegangstjenesten/verneplikten vil bare unntaksvis kunne anses bosatt på tjenestestedet. Det vil i tilfelle bare gjelde når de ikke har noe hjem eller annet tilholdssted.

For leger og tannleger kan det i tillegg bli spørsmål om stedbunden skattlegging for inntekt fra privat praksis.

3 Lønn mv.

3.1 Vernepliktige

For vernepliktige mannskaper i Forsvaret, tilsvarende mannskaper i Sivilforsvaret og siviltjenestepliktige fritatt for militærtjeneste (heretter under ett omtalt som vernepliktige), er følgende ytelser skattefrie

- fri kost og losji (eller kontantgodtgjørelse for egen kost og losji)
- fri bekledning
- dagpenger
- forsørgertillegg (ektefelletillegg og barnetillegg)

– botillegg
– dimisjonsgodtgjørelse, herunder dimisjonsgodtgjørelse som tilstås utskrevne sersjanter/kvartermestre som har oppebåret lønn under førstegangstjenesten
– reisegodtgjørelse (for reiser mellom hjem og leir ved innvilget hjemmeboerstatus i Forsvaret og for reiser mellom innkvarteringssted og tjenestested i siviltjeneste).

Dette gjelder også tilsvarende ytelser under repetisjonsøvelser.

3.2 Vervet personell

Vervet personell som ikke tidligere har fullført førstegangstjenesten, skattlegges ikke for verdien av fritt opphold i det tidsrommet som svarer til førstegangstjenesten. Etter utløpet av tiden for førstegangstjenesten skattlegges godtgjørelsen og fri kost og losji på vanlig måte.

3.3 Befalsskoleelever

Elever ved befalsskoler har i skoletiden samme godtgjørelse som vernepliktige. Ved skattleggingen gjelder samme regler som for vernepliktige, se pkt. 3.1.

Utdanningsbonus dagsats, utbetalt til befalsskoleelever er ikke skattepliktig.

3.4 Forsvarsansatte med tjeneste- eller skoleopphold i USA

Om skatteplikt for lønn mv. fra den norske stat opptjent under tjeneste- eller skoleopphold i USA, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 1.3.6.

3.5 Krigsskoleelever og elever ved sivile skoler

Elever ved Hærens krigsskole, Luftkrigsskolen, Sjøkrigsskolen og ved sivile skoler, utbetales lønn etter grad. Lønnen er skattepliktig.

3.6 Lærlinger med kontrakt i Forsvaret

Lærlinger med kontrakt i Forsvaret avtjener sin førstegangstjeneste det første året av lærlingperioden. Under førstegangstjenesten skal de behandles som vernepliktige.

I sitt andre år anses lærlingene som lønnet personell. De er da skattepliktige for fordeler som for eksempel fri kost, fritt losji, bostønad og forsørgertillegg.

3.7 Norske fredsstyrker

Om norske fredsstyrker som tjenestegjør i utlandet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.5.2.

3.8 Offiserer og befal

Foruten den faste regulativlønnen, utbetales i Forsvaret en lang rekke særtillegg. De aller fleste av disse anses som rene lønnstillegg og skattlegges i sin helhet.

3.9 Befal med redusert lønn etter fratreden

Redusert lønn etter fratreden er å betrakte som pensjonsytelse og regnes dermed som personinntekt med lav sats på trygdeavgift. I samsvar med dette skal den reduserte lønnen innrapporteres som pensjon.

4 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet)

4.1 Administrativ forpleining

Kontantytelse som tidligere har vært utbetalt i tillegg til at alle måltider er dekket, er opphørt i innenlandsregulativet med virkning fra og med 2015, se "Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands".

4.2 Bolig

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav l.

4.3 Endret tjenestested

Dersom militær forlegning og/eller forpleining ikke kan skaffes, utbetales skyss-, diett- og losjigodtgjørelse etter statlig regulativ (særavtale) eller etter avtale om dekning av kostnader ved endring av tjenestested. Om behandling av slike godtgjørelser, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

4.4 Flyttegodtgjørelse

Om behandling av flyttegodtgjørelse, se emnet «Flyttekostnader», pkt. 3.

4.5 Godtgjørelser i Heimevernet

Administrasjonsgodtgjørelse for innsatsstyrkesjefer, troppssjefer, områdesjefer og HV-ungdomsledere i Heimevernet er ment å dekke kostnader og antas ikke å gi skattepliktig overskudd.

Ekstraordinært tjenestetillegg (I-tillegg og kompensasjonstillegg) til vernepliktige mannskaper i Heimevernet, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1, se FIN 19. september 2006 i Utv. 2006/1349.

4.6 Husleie, dekning av merkostnader

I de tilfellene hvor militær bolig ikke kan skaffes og vedkommende må leie bolig på det private markedet, refunderes differansen mellom den husleien som betales og den husleien som er vanlig på det nye tjenestestedet i Forsvarets familiebolig/kvarter. Denne godtgjørelsen er å anse som lønn.

4.7 Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

Personell som bor utenfor tjenesteområdet og ikke fører to husholdninger, får delvis dekket kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) på visse vilkår. Godtgjørelsen skal behandles som lønn.

4.8 Representasjon

Det er bare personer i definerte stillinger som får dekket representasjonskostnader, og det må søkes om dekning i hvert enkelt tilfelle. Refusjonsbeløp skattlegges ikke. Gis det godtgjørelse (ikke refusjon) til representasjon, er denne skattepliktig med bruttobeløpet. Det gis ikke fradrag for representasjonskostnadene.

4.9 Uniform

Fri uniform anses ikke som skattepliktig fordel, jf. FSFIN § 5-15-6 tredje ledd.

4.10 Uniformsgodtgjørelse

Uniformsgodtgjørelse antas ikke å gi overskudd. Det gis normalt ikke fradrag for uniformskostnader utover den mottatte godtgjørelsen.

4.11 Utdanningskostnader

Om når forsvaret dekker kostnader i forbindelse med utdanning ved sivile skoler, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

4.12 Utenlandstillegg mv.

Utenlandstillegg, bostedsgodtgjørelse, valutatillegg, barnetillegg og familietillegg for personell som gjennomgår kurs, skole og tjeneste i utlandet er ikke skattepliktig inntekt. Om norsk personell i utlandet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.

Utbetales det godtgjørelse etter satsene i statlig regulativ (særavtale), herunder utenlandsregulativet, behandles godtgjørelsen etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet

5.1 Merkostnader til kost

Vernepliktige, samt elever ved befalsskoler som ikke har lønn, gis ingen spesielle fradrag på grunn av militærtjeneste.

Ansatte i Forsvaret som bor borte fra hjemmet har krav på fradrag for merkostnader etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Det er en forutsetning at skattyter selv betaler for kosten og ikke har fri kost, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Ved forpleining i felles messe, gis fradrag etter satsen for hybel/brakke med kr 200 per døgn, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 8.3. Alternativt kan skattyter kreve fradrag for faktiske kostnader til kost, redusert med satsen for kostbesparelse i hjemmet (fastsettes i takseringsreglene § 1-2-1).

5.2 Merkostnader til besøksreiser

Ansatte i Forsvaret skal ha fradrag for besøksreiser til hjemmet etter de vanlige reglene. I mange tilfeller vil imidlertid Forsvaret besørge hele eller deler av hjemreisen, se FSFIN § 5-15-6 syvende ledd. Se for øvrig emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

6 Fradrag for merkostnader ved vakttjeneste

Om fradrag for merkostnader til kost ved lengre sammenhengende opphold til og med 48 timer på tjenestestedet, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Skattyteren må selv i nødvendig utstrekning redegjøre nærmere for merkostnader knyttet til vakttjenesten og antall vaktdøgn. Merkostnadene inngår i minstefradraget. Det er normalt fri kost i messe under vakttjeneste, og det skal da ikke gis fradrag for merkostnader til kost.

Ved vakt i hjemmet anses det ikke å påløpe merkostnader.

7 Bonus ved endt kontraktstid i Forsvaret

Bonus som utbetales etter endt kontrakt som avdelingsbefal utbetales enten som en engangssum eller med en månedlig utbetaling over maksimalt 2 år. Bonus kan også utbetales som en kombinasjon av engangsutbetaling/månedlig utbetaling. Bonus utbetalt som engangssum skattlegges på utbetalingstidspunktet. Det samme gjelder for månedlig bonusutbetaling. Det foretas ikke justering ift. tidligere opptjeningsår.

8 Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner

Personer som ved tjenestegjøring i internasjonal operasjon i perioden 1. januar 1978 og fram til 31. desember 2009, har pådratt seg varig psykisk belastningsskade og som følge av dette er blitt varig ervervsmessig ufør, kan få økonomisk kompensasjon, jf. forskrift 22. desember 2009 nr. 1768 om særskilt kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader som følge av deltakelse i internasjonale operasjoner (i kraft fra 1. januar 2010). Om den skattemessige behandlingen av slik kompensasjon, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.8.

Fosterforeldre

– *Sktl. § 5-10 og § 5-11.*

1 Godtgjørelse for barns opphold hos fosterforeldre

Den godtgjørelse som fosterforeldre mottar fra kommunen for å holde fosterhjem for barn/ungdom, består av en utgiftsdel som forutsettes å dekke kostnader til barnets kost, losji, klær mv., samt en annen del som er en arbeidsgodtgjørelse til fosterforeldrene.

Godtgjørelse til dekning av barnets oppholdskostnader skattlegges ikke såfremt godtgjørelsen ikke overstiger fastsatte veiledende satser. Arbeidsgodtgjørelsen skattlegges som lønn. Se LRD 11. juni 2001 i Utv. 2001/1312 (fosterhjemsgodtgjørelse for fire barn ble ansett som lønn).

Kommunenes Sentralforbund veiledende satser oppdateres årlig. Fra og med 1. juli 2015 er satsene per barn per måned som følger

	Utgiftsdekning inkl. lommepenger	Arbeidsgodtgjørelse	Samlet godtgjørelse
0 – 6 år	kr 4 870	kr 7 600	kr 12 470
6 – 11 år	kr 6 040	kr 7 600	kr 13 640
11 – 15 år	kr 6 600	kr 7 600	kr 14 200
15 år og eldre	kr 7 175	kr 7 600	kr 14 725

Fosterhjemsgodtgjørelsen kan avvike fra foranstående beløp, f.eks. hvor godtgjørelsen er utredet av andre enn offentlige institusjoner. Som utgangspunkt skal veiledende sats for utgiftsdekning likevel legges til grunn, og det overskytende beløp anses som arbeidsgodtgjørelse. Hvis godtgjørelsen etter søknad er satt høyere enn det som følger av de standardiserte satsene og dette skyldes særlige forhold, må det likevel legges til grunn at utgiftene er høyere enn det som følger av de veiledende satsene. Et vilkår for fradrag ut over de standardiserte satsene er at det er søkt om ytterligere utgiftsdekning. Det er ikke tilstrekkelig at det kan dokumenteres at utgiftene gjelder barnet, se SKD 20. desember 2012 i Utv. 2013/1194. Godtgjørelse utover de veiledende satser til dekning av påkostninger eller kostnader som ellers ikke er fradragsberettiget hos mottaker, vil under enhver omstendighet ikke kunne anses som utgiftsgodtgjørelse. Dette vil for eksempel være dekning av påkostning på bygning. Slik godtgjørelse skal behandles som lønn. Det samme gjelder kostnader til dyrehold, selv om dyrene kan være et moment ved valg av fosterhjem eller familiehjem. Se SKD 20. desember 2012 i Utv. 2013/1194.

2 Godtgjørelse for barns opphold i besøkshjem

Godtgjørelse for barns opphold i besøkshjem består av en utgiftsdel og en lønnsdel. Arbeidsgodtgjørelsen behandles som lønn i alle relasjoner (skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsopplysning). Utgiftsdelen behandles skattemessig som utgiftsgodtgjørelse dersom den er utbetalt etter satser fastsatt av Kommunenes Sentralforbund.

Kommunenes Sentralforbund veiledende satser oppdateres årlig. Fra og med 1. juli 2015 er satsene per barn per døgn som følger

	Utgiftsdekning inkl. lommepenger	Arbeidsgodtgjørelse	Samlet godtgjørelse
0-10 år	kr 265	kr 730	kr 995
10 år og eldre	kr 310	kr 730	kr 1040

3 Foreldrefradrag

Når fosterforeldrene mottar fosterhjemsgodtgjørelse har de ikke rett til foreldrefradrag for fosterbarn.

4 Lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftsplikt

Fosterhjemsgodtgjørelsen omfattes av lønnsopplysningsplikten. Fosterhjemsgodtgjørelse består av to deler, en utgiftsdel og en lønnsdel. Lønnsdelen er skattepliktig inntekt og skal innrapporteres månedlig etter a-opplysningsloven i a-meldingen under beskrivelsen kommunal omsorgslønn og fosterhjemsgodtgjørelse. Av arbeidsgodtgjørelsen skal det svares arbeidsgiveravgift.

5 Organisering av fosterhjem som selvstendig næringsvirksomhet eller aksjeselskap

Fosterforeldrene utfører oppdraget i sitt private hjem og er å anse som selvstendige oppdragstakere. Etter folketrygdlovens bestemmelser er fosterforeldrene å anse som frilansere, jf. folketrygdloven § 1-9. Som utgangspunkt må fosterhjemsgodtgjørelse som overstiger utgiftene anses som lønn.

Om et tilfelle hvor en person som avlaster familie ble ansett som arbeidstaker i forhold til arbeidsmiljøloven og ikke oppdragstaker. Se HRD i Rt. 2013/354. Slik arbeidsgodtgjørelse anses som lønn.

Unntaksvis kan fosterforeldrene bli ansett for å utøve selvstendig næringsvirksomhet. Vedkommende må da for egen regning og risiko drive en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi en netto inntekt, se nærmere emnet «Virksomhet – allment».

Et aksjeselskap kan ikke påta seg oppdrag med å være fosterhjem. Hvis inntekten overføres til et aksjeselskap eller et annet foretak som er selvstendig skattesubjekt, vil dette være en etterfølgende inntektsanvendelse som ikke får betydning for beskatningen av fosterforeldrene, se SKD 20. desember 2012 i Utv. 2013/1194.

Fritaksmetoden

– *Sktl. §§ 2-2, 2-5, 2-13, 2-38, 10-13, 10-40, 10-36 fjerde ledd, 10-41*

1 Generelt

Aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og en del andre selskaper og sammenslutninger er i følge sktl. § 2-38 i stor grad fritatt for skatt på aksjeutbytte og for gevinst ved realisasjon av aksjer, andeler og finansielle instrumenter som har aksjer og andeler som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt. Tap ved realisasjon av aksjer og andeler er på den annen side som utgangspunkt ikke fradragsberettiget. Sktl. § 2-38 har nærmere regler om hvilke selskaper og sammenslutninger som omfattes (subjektsiden) og om hvilke inntekter og tap som er omfattet (objektsiden). Disse reglene omtales som fritaksmetoden. For aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden og utdeling fra deltakerlignet selskap, skal det som hovedregel foretas 3 % inntektsføring, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd, se pkt. 4.

2 Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden)

2.1 Norske selskaper og sammenslutninger

2.1.1 Generelt

Følgende skattesubjekter hjemmehørende i Norge er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd:

- selskaper, som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav a-d, herunder
  - aksjeselskap
  - allmennaksjeselskap
  - sparebank
  - selveiende finansieringsforetak
  - gjensidig forsikringsselskap
  - samvirkeforetak
- aksjefond
- konkursbo og administrasjonsbo, dersom konkursdebitor er et selskap mv. av den type som omfattes av fritaksmetoden
- forening
- stiftelse
- kommune og fylkeskommune
- interkommunalt selskap
- selskap heleid av staten

Nytt for 2016

Fra 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Alle verdipapirfond er fra 2016 omfattet av fritaksmetoden. Om hvilke inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden, se pkt. 3.2 og emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.

2.1.2 Europeisk selskap

Et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge er likestilt med et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap i denne sammenheng. Et europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk samvirkeforetak i denne sammenheng.

2.1.3 Pensjonskasser

Pensjonskasser som reguleres av lov 1. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) omfattes av fritaksmetoden, da de er ansett likestilt med gjensidig livselskap (som er et gjensidig forsikringsselskap), jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav c, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2005/702.

2.1.4 Livsforsikringsselskap og pensjonsforetak, unntak for kundemidler

Et livsforsikringsselskaps og pensjonsforetaks kundemidler forvaltes i kundeporteføljene (kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljene med ev. underporteføljer), mens selskapsmidlene forvaltes i selskapsporteføljen med ev. underporteføljer, jf. lov. 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) § 9-7, § 7-10 og § 8-4. Fritaksmetoden gjelder ikke for inntekter og tap på eierandeler og finansielle instrumenter som nevnt i § 2-38 annet ledd og som forvaltes i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen, jf. sktl. § 2-38 syvende ledd.

Overføring mellom kundeportefølje og selskapsportefølje av eierandeler og finansielle instrumenter som omfattes av sktl. § 2-38 annet ledd, likestilles med realisasjon, jf. § 9-2 annet ledd bokstav b. Reglene om FIFU-prinsippet i sktl. § 10-36 første til tredje ledd skal gjelde for den enkelte portefølje, jf. sktl. § 10-36 fjerde ledd.

I FSFIN § 2-38-1 og § 2-38-2 er det gitt regler om et sjablongfradrag for livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Sjablongfradraget gis i inntekt som ellers ville falt inn under fritaksmetoden. I grunnlaget for sjablongfradraget inngår følgende inntekter som tilflyter livsforsikringsselskap og pensjonsforetak:

- andel av overskudd etter forsikringsvirksomhetsloven § 9-12 tredje ledd
- andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven § 7-1 og
- andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven § 4-1

Summen av disse inntektene multipliseres med en faktor, jf. FSFIN § 2-38-2 annet ledd. Faktoren settes til den del av inntekten fra kundeporteføljen som ellers ville falt inn under fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 annet til fjerde ledd. Fradrag korrigeres med inntekt som ellers ville falt inn under treprosentregelen etter sktl. § 2-38 sjette ledd.

2.1.5 Bygdeallmenninger

Bygdeallmenninger er ikke omfattet av fritaksmetoden, se FIN 5. oktober 2005 i Utv. 2005/1245.

2.1.6 Deltakerlignede selskaper

Deltakerlignede selskaper omfattes i prinsippet ikke av fritaksmetoden, men i følge sktl. § 10-41 annet ledd skal inntekter, gevinster og tap som faller inn under fritaksmetoden holdes utenfor ved fastsettingen av selskapets inntekt, på samme måte som for aksjeselskaper. Se nærmere emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.

2.1.7 Aksjefond

Aksjefond er omfattet av fritaksmetoden, og er også fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS, jf. sktl. § 10-31 tredje ledd. Nærmere om skattlegging av aksjefond, se emnet «Verdipapirfond».

Nytt for 2016

Fra 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Alle verdipapirfond er fra 2016 omfattet av fritaksmetoden. Om hvilke inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden, se pkt. 3.2 og emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.

2.2 Generelt om selskaper hjemmehørende i utlandet

2.2.1 Generelt

Selskaper hjemmehørende i utlandet omfattes som utgangspunkt av fritaksmetoden, hvis selskapet tilsvarer et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav i og pkt. 2.1.

2.2.2 Utenlandske selskaper med skattepliktig virksomhet i Norge

Selskaper hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet som er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, omfattes av fritaksmetoden for inntekt av aksjer som er knyttet til denne virksomheten, på samme måte som for norske selskaper, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav i. Dette gjelder både for selskaper hjemmehørende i og utenfor EØS, og det gjelder både for utbytte og gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv.

2.2.3 Selskaper som ikke har skattepliktig virksomhet i Norge

Selskaper hjemmehørende i utlandet som ikke har skattepliktig virksomhet i Norge, har som utgangspunkt plikt til å svare kildeskatt på aksjeutbytte fra norske selskaper, jf. sktl. § 10-13. Fritaksmetoden får anvendelse for kildeskatt på aksjeutbytte som utdeles til selskaper hjemmehørende i et annet EØS-land når nærmere bestemte vilkår er oppfylt, jf. sktl. § 2-38 femte ledd.

Fritaksmetoden gjelder ikke for kildeskatt på utbytte som utdeles til selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Slike selskaper må derfor etter norsk intern rett svare kildeskatt etter reglene i sktl. § 10-13 på utbytte fra norske selskaper mv.

2.3 Fritak for kildeskatt etter sktl. § 10-13 for selskaper hjemmehørende i annet EØS-land

2.3.1 Generelt

For at et utenlandsk selskap skal være fritatt for kildeskatt etter sktl. § 10-13, må følgende vilkår være oppfylt, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav i og § 2-38 femte ledd:

- Selskapet må være hjemmehørende i et annet EØS-land
- Selskapet må tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden
- Det utenlandske selskapet må være den virkelige rettighetshaveren til utbyttet
- Selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i det aktuelle EØS-landet, jf. sktl. § 2-38 femte ledd.

2.3.2 Nærmere om hjemmehørende-vilkåret

Med selskap hjemmehørende i et annet EØS-land menes her selskap som er selskapsrettslig etablert i et EØS-land. Det kreves ikke at selskapet også må være skattemessig hjemmehørende i etableringslandet, se HRD i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) og FIN 19. mars 2015 (Utv. 2015/721). Dette gjelder for alle selskapstyper. Et selskap som i vedkommende EØS-land skatterettslig anses som en transparent enhet, skal anses hjemmehørende i EØS etter sktl. § 2-38 dersom det er selskapsrettslig etablert i EØS.

Det kreves ikke at selskapet anses skattemessig hjemmehørende i etableringslandet etter vedkommende lands internrett. Et selskap anses som en transparent enhet hvis selskapet ikke er eget skattesubjekt, men beskatningen av aksjeinntektene skjer på deltakernivå, se nærmere emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning» og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». For transparente selskaper vil det være deltakerne som er skattytere, men det har ikke betydning ved hjemmehørendevurderingen om deltakerne er hjemmehørende innenfor EØS eller ikke.

Om hjemmehørende-kriteriet utenfor EØS, se pkt. 3.7

2.3.3 Nærmere om tilsvarende-vilkåret

Spørsmålet om EØS-selskapet tilsvarer et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden (tilsvarende-kriteriet), skal avgjøres på grunnlag av en helhetsvurdering. Man skal se på den utenlandske enhetens selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige kjennetegn, og vurdere disse opp mot tilsvarende kjennetegn ved norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Det må således foretas en sammenligning av EØS-selskapet og den aktuelle type norsk selskap eller innretning som er nevnt i sktl. § 2-38 første ledd og i pkt. 2.1. Se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280, FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494 og HRD i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding) (Saken gjaldt spørsmålet om Statoil Holding kunne innrømmes fradrag for tap etter investering i et tysk kommanditselskap. Spørsmålet var om kommanditselskapet var objekt under fritaksmetoden etter de reglene som gjaldt i 2005. Saken har også betydning i forhold til om et slikt selskap anses å tilsvare et norsk selskap (subjekt) som faller inn under fritaksmetoden. Vurderingen av om selskapet skulle anses som et selskap tilsvarende et norsk aksjeselskap eller som et deltakerlignet selskap, skulle gjennomføres med bakgrunn i norsk rett. Det forhold at komplementaren ble ansett som deltaker etter tysk rett fikk ikke betydning, da Høyesterett kom til at spørsmålet om en part er deltaker, er en del av klassifiseringen som må gjennomføres etter norsk rett. Komplementaren hadde ingen av de kjennetegn som en deltaker i et ansvarlig selskap skal ha etter norsk rett. Kommanditselskapet hadde ingen deltaker med ubegrenset ansvar, og ble ansett å tilsvare et aksjeselskap med den følge at tapet var innenfor fritaksmetoden. Det hadde ingen betydning for tilsvarendevurderingen at det var forskjeller i styringsstrukturen mellom det tyske kommanditselskapet og et norsk aksjeselskap.)

Det kreves ikke at selskapene er identiske for at vilkårene skal være oppfylt. Et minstekrav er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende land. Det kreves ikke nødvendigvis at selskapet anses som et eget rettssubjekt etter lovgivningen i vedkommende land. Derimot kreves det at selskapet hadde blitt ansett som et eget skattesubjekt etter norske regler hvis selskapet hadde vært norsk, jf. FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et sentralt moment i denne forbindelse vil være om deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. sktl. § 2-2 første og annet ledd.

Et selskap som anses som en transparent enhet, anses ikke å tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden. Spørsmålet om en står overfor en transparent enhet skal i forhold til tilsvarende-kriteriet vurderes på grunnlag av norske skatteregler. Det vil være avgjørende om det utenlandske selskapet ville blitt vurdert som selvstendig skattesubjekt eller om inntektene ville blitt beskattet på deltakernes hånd, dersom selskapet hadde vært etablert under norsk rett, jf. sktl. § 2-2. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Som følge av en dom fra EF-domstolen 18. juni 2009, sak C-303-/07 (Aberdeen), kan det ikke stilles opp noe vilkår om at selskapet skal være undergitt selskapsskatt i hjemlandet, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Dette gjelder både på subjektsiden og objektsiden. Lovgivningen i utlandet må imidlertid ikke på sentrale punkter gi anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapet rent faktisk opererer og er organisert.

2.3.4 Nærmere om virkelig rettighetshaver til utbyttet

Vilkåret om at det utenlandske selskapet mv. må være den virkelige rettighetshaver til utbyttet innebærer at det utenlandske selskapet må være eier av selskapsandelen, slik at den mottatte inntekten skal tilordnes selskapet. Ved denne vurderingen skal de alminnelige internrettslige prinsipper for tilordning legges til grunn. Det er ikke avgjørende om selskapet er undergitt selskapsskatt i det aktuelle EØS-landet. Et utenlandsk selskap som er registrert som «NOM» (Nominee) i VPS-registeret, er aldri reell eier av de aksjene som står på kontoen.

2.3.5 Nærmere om vilkåret om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet

Selskap hjemmehørende i EØS vil bare være fritatt for kildeskatt på utbytte fra norske selskap når selskapet kan dokumentere at det er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i dette EØS-landet, jf. sktl. § 2-38 femte ledd. Regelen motvirker at inntekter strømmer skattefritt gjennom/fra norske selskaper til EØS-selskaper uten reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS, og videre til bakenforliggende eiere utenfor EØS. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-landet som i NOKUS-tilfellene. Om hvilke momenter som har betydning ved vurderingen, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.1.

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene som nevnt i «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.1 kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende land og i Norge.

Om et tilfelle hvor et norsk selskap hadde et datterselskap i Nederland, tilsvarende et norsk holdingselskap, som ble ansett for å være «reelt etablert», jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a, se BFU 5/2012.

Om kravene til dokumentasjon, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.2.

Om tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt mv., se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.4.

3 Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden)

3.1 Generelt

Nytt for 2016

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 vil fritaksmetoden ikke gjelde for utbytte fra aksjeselskap mv. i den utstrekning det utdelende selskap gis fradrag for utdelingen, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h. Dette kan f.eks. være aktuelt ved utdeling knyttet til finansielle instrumenter som har trekk av både egenkapital og gjeld (hybride instrumenter) hvor utdelingen behandles som rente i det utdelende selskaps hjemland. Begrensningsregelen får ikke anvendelse ved utdeling fra verdipapirfond hvor det er en mindre renteandel som i følge sktl. § 10-20 tredje ledd bokstav a skattlegges som aksjeutbytte. Derimot kan bestemmelsen få anvendelse hvis det i verdipapirfondets hjemland er gitt fradrag for utdeling knyttet til aksjeandel i fondet. Se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 7.3.3. Om utdeling fra verdipapirfond, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.3.

Fritaksmetoden gjelder lovlig utdelt utbytte fra aksjeselskaper og visse andre selskaper hjemmehørende i Norge. I tillegg omfattes gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer mv. i slike selskaper.

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden også for aksjeutbytte og gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer mv. i selskap hjemmehørende i utlandet. Fritaksmetoden gjelder ikke

- for aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS
- for inntekt på aksjer mv. i selskaper i lavskatteland innenfor EØS som ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a.
- på nærmere bestemte vilkår for inntekter/tap på såkalte porteføljeaksjer utenfor EØS, dvs. hvor eierandelen er mindre enn 10 %, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd b til d.

Fritaksmetoden gjelder for gevinst og tap på andel i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Unntak gjelder hvis det deltakerlignede selskapet har en viss andel aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e. Se nærmere pkt. 3.5

Finansielt instrument som har aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c. Se nærmere pkt. 3.11

3.2 Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i Norge

Fritaksmetoden gjelder lovlig utdeling samt gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer, andeler mv. i følgende selskaper/innretninger hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a jf. første ledd bokstavene a til c:

- selskaper, som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav a-d, herunder
  - aksjeselskap
  - allmennaksjeselskap
  - sparebank
  - selveiende finansieringsforetak
  - gjensidig forsikringsselskap
  - samvirkeforetak
- aksjefond
- interkommunalt selskap

Et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap i denne sammenheng. Et europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk samvirkeforetak.

Om hvilke utenlandsregistrerte selskaper som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 3.1.2.

Nytt for 2016

Fra 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Alle verdipapirfond er fra 2016 objekter under fritaksmetoden. Utdeling som i følge sktl. § 10-20 tredje ledd skal skattlegges som renteinntekt, omfattes ikke av skattefritaket, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd. Om hvor stor andel av en utdeling som skal skattlegges som renteinntekt, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.

Skattefritaket for gevinst og avskjæringen av fradragsretten for tap begrenses forholdsmessig av den beregnede aksjeandelen i fondet, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd. Om beregningen av aksjeandelen, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.4 og pkt. 3.5.

3.3 Gevinst og tap på eierandel i boligselskap

Aksjer/andeler i boligaksjeselskap/borettslag er ikke omfattet av fritaksmetoden som objekt, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav g. Gevinst ved realisasjon eller uttak av slik eierandel er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-2 og § 5-30. Tilsvarende er tap fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 første ledd.

3.4 Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer

Fritaksmetoden gjelder for gevinst og tap når kommuner og fylkeskommuner realiserer aksjer og andeler i selskap som driver kraftforetak. Sktl. § 2-38 første ledd bokstav g går i denne forbindelse foran skattepliktbestemmelsen i sktl. § 2-5 første ledd bokstav b og § 2-5 annet ledd bokstav a jf. første ledd bokstav b om kommuners og fylkeskommuners skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. i selskap som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft eller som direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet. Se FIN 5. juli 2005 i Utv. 2005/836.

3.5 Inntekt og tap fra deltakerlignet selskap

3.5.1 Generelt

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden for gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b. Dette gjelder andeler i både norske og utenlandske deltakerlignede selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det ulike unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e og f.

Utdeling fra deltakerlignet selskap omfattes ikke av fritaksmetoden, men i følge sktl. § 10-42 er det bare personlige deltakere som er skattepliktige for slik utdeling.

3.5.2 Gevinst

Fritaksmetoden gjelder ikke for gevinst på andel i deltakerlignet selskap, dersom selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden (jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstavene a til d), på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e.

3.5.3 Tap

Fritaksmetoden gjelder ikke for tap på andel i deltakerlignet selskap, dersom selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden (jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstavene a til d), i en sammenhengende periode på to år forut for oppofrelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav f. Dette innebærer at et tap er fradragsberettiget i slike tilfeller.

3.6 Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land

3.6.1 Generelt

Fritaksmetoden gjelder lovlig utbytte samt gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land, som tilsvarer norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Fritaksmetoden gjelder også for aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, såfremt selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Se sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Fritaksmetoden omfatter imidlertid ikke inntekt (gevinst og utbytte) på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, hvis selskapet ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Tap ved realisasjon av aksjer i slike selskaper er imidlertid omfattet av fritaksmetoden. Dette innebærer en asymmetrisk behandling av inntekt og tap på aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, men som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

3.6.2 Nærmere om kravet til hjemmehørende

Om kravet til hjemmehørende i EØS, se pkt. 2.3.2.

3.6.3 Nærmere om selskaper som tilsvarer norsk aksjeselskap mv.

Spørsmålet om EØS-selskapet tilsvarer et norsk aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden (tilsvarende-kriteriet), skal avgjøres på grunnlag av en helhetsvurdering.

Man skal se på den utenlandske enhetens selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige kjennetegn, og vurdere disse opp mot tilsvarende kjennetegn ved norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Det må således foretas en sammenligning av EØS-selskapet og den aktuelle type norsk selskap eller innretning i sktl. § 2-38 første ledd, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280, FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494 og HR-dom i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (referert i pkt. 2.3.3).

Det kreves ikke at selskapene er identiske. Et minstekrav er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende land. Det kreves ikke nødvendigvis at selskapet anses som et eget rettssubjekt etter lovgivningen i vedkommende land. Derimot må det kreves at selskapet hadde blitt ansett som et eget skattesubjekt etter norske regler hvis selskapet hadde vært norsk, jf. FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et sentralt moment i denne forbindelse vil være om deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. sktl. § 2-2 første og annet ledd.

Et selskap som anses som en transparent enhet, anses ikke å tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden. Spørsmålet om en står overfor en transparent enhet skal i forhold til tilsvarende-kriteriet vurderes på grunnlag av norske skatteregler. Det vil være avgjørende om det utenlandske selskapet ville blitt vurdert som selvstendig skattesubjekt eller om inntektene ville blitt beskattet på deltakernes hånd, dersom selskapet hadde vært etablert under norsk rett, jf. sktl. § 2-2. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Lovgivningen i utlandet må ikke på sentrale punkter gi anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapet rent faktisk opererer og er organisert.

For at selskap hjemmehørende i et EØS-land skal anses å tilsvare et norsk aksjeselskap mv., er det ikke noe krav om at selskapet må være undergitt selskapsskatt i hjemlandet. Dette følger av en dom fra EF-domstolen 18. juni 2009, sak C-303-/07 (Aberdeen), se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Dette gjelder både på subjektsiden og objektsiden.

3.6.4 Nærmere om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet

Det er et vilkår for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på kvalifiserende inntekter fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland i EØS, at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-landet som i NOKUS-tilfellene. Om hvilke momenter som har betydning ved vurderingen, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.1.

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene som nevnt i «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.1 kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende land og i Norge.

Om kravene til dokumentasjon, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.2.

Hvis kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet ikke er oppfylt, kommer fritaksmetoden ikke til anvendelse på inntekt (avkastning og gevinster) av investeringen. Inntekt av slike investeringer er dermed skattepliktige jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Da denne unntaksregelen fra fritaksmetoden ikke gjelder tap, vil det ikke være fradragsrett for tap på slike eierandeler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 9.1. Dette innebærer en asymmetrisk behandling av inntekt og tap på slike investeringer.

3.7 Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS

Med selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS menes her selskap som etter både vedkommende lands internrett og skatteavtalene anses som et selvstendig skattesubjekt hjemmehørende i vedkommende land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et selskap som i vedkommende land skatterettslig anses som en transparent enhet, kan ikke anses hjemmehørende i dette landet. Et selskap anses som en transparent enhet hvis selskapet ikke anses å være et eget skattesubjekt, men beskatningen av aksjeinntektene skjer på deltakernivå. For transparente selskaper vil det være deltakerne som er skattytere.

Om hjemmehørende-kriteriet innenfor EØS, se pkt. 2.3.2.

Utbytte, gevinst og tap vedrørende aksjer, andeler mv. i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, omfattes ikke av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Dette innebærer at det er skatteplikt / fradragsrett etter vanlige regler. Dette gjelder selv om det utenlandske selskapet anses som en transparent enhet etter reglene i det andre landet, og selv om det utenlandske selskapet har inntekter av aksjer mv. som etter sin art faller inn under fritaksmetoden. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

3.8 Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland

Om kravet til hjemmehørende utenfor EØS, se pkt. 3.7.

Utbytte på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er omfattet av fritaksmetoden når skattyteren sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet,

- har eid minst 10 prosent av kapitalen og
- har hatt 10 prosent eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

Se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav d.

Om når aksjeutbytte anses innvunnet, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

Skattefritaket for utbytte gjelder ikke for utdeling som ikke er lovlig etter de selskapsrettslige reglene i det land det utdelende selskap er stiftet.

Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinningstidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår. Er det ved ligningen lagt til grunn at toårsperioden vil bli oppfylt og aksjer senere realiseres slik at toårskravet ikke er oppfylt, må ligningen for utdelingsåret endres.

Gevinst ved realisasjon av slike aksjer mv. er omfattet av fritaksmetoden, når skattyteren sammenhengende i de to siste årene frem til tidspunktet for innvinningen har hatt en slik eierandel som nevnt ovenfor. Innvinningstidspunktet vil her være når aksjene anses realisert.

Er eierkravet oppfylt i toårsperioden, gjelder fritaksmetoden også for utbytte og gevinst på aksjer som ikke har vært eid i hele toårsperioden, se FIN 10. april 2007 i Utv. 2007/922.

Om to-årskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b ved fisjonfusjon, se BFU 24/2014. Den skattemessige kontinuiteten som følger av sktl. § 11-7 skal også legges til grunn ved beregning av toårskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Om når aksjene anses ervervet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9. Om når aksjene anses realisert, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 5.

Eksempel

Skattyter erverver 10 % av aksjene i et selskap hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS den 1. august i år 1. Alle aksjene i selskapet gir de samme rettigheter. Utbytte besluttes utdelt i mai i år 2 og i mai i år 3. I juni år 3 anskaffes ytterligere 10 % av aksjene i selskapet. Skattyter inngår endelig og bindende avtale om salg av samtlige aksjer den 1. august i år 3.

Aksjeutbyttet for begge årene faller inn under fritaksmetoden, siden skattyter har oppfylt eierkravet i en toårsperiode, og aksjeutbyttet for begge årene er besluttet utdelt i denne perioden. Gevinst ved realisasjon av aksjene faller inn under fritaksmetoden, siden eierkravet er oppfylt i en to års periode, regnet tilbake fra realisasjonstidspunktet. Dette gjelder både de aksjene som ble anskaffet i år 1 og de aksjene som ble anskaffet i år 3.

Det er et vilkår at selskapet tilsvarer et norsk aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden. I tillegg må selskapet anses hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS. Om disse vilkårene, herunder om såkalte hybridselskaper, se pkt. 3.6.

For slike direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som ikke-lavskatteland utenfor EØS inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel skal anses å komme fra et lavskatteland, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

3.9 Tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland

3.9.1 Generelt

Tap ved realisasjon av aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er etter sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav c omfattet av fritaksmetoden, hvis skattyteren eller hans nærstående på noe tidspunkt de to siste årene frem til oppofrelsestidspunktet, har:

– eid 10 % eller mer av kapitalen, eller
– hatt 10 % eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

Oppofrelsestidspunktet vil her være når aksjene anses realisert, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 5.

Om når aksjene anses ervervet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

For at fritaksmetoden skal få anvendelse, må selskapet tilsvare et norsk aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden. I tillegg må selskapet anses hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS. Om disse vilkårene, herunder om såkalte hybridselskaper, se pkt. 3.6.3.

Hvis vilkårene er oppfylt er tap ikke fradragsberettiget.

Eksempel

Skattyter eier ved inngangen til år 1, 20 prosent av aksjene i et selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS som ikke er lavskatteland. Alle aksjene i selskapet har samme rettigheter. Den 1. august samme år realiseres en del av aksjene med tap, slik at skattyter sitter igjen med en eierandel på 9 prosent. Siden han i en periode i løpet av de siste to årene før realisasjonen har eid mer enn 10 % av aksjene, faller tapet innenfor fritaksmetoden, slik at tapet ikke er fradragsberettiget. Den 2. august i år 3 realiseres de resterende aksjene med tap. Skattyter har her i hele den siste to års perioden, regnet tilbake fra 2. august i år 3, eid mindre enn 10 % av aksjene. Dette tapet faller utenfor fritaksmetoden og er dermed fradragsberettiget.

For direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som ikke-lavskatteland utenfor EØS inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel skal anses å komme fra et lavskatteland, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

3.9.2 Nærstående

Aksjer som nærstående eier i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, likestilles med aksjer eid av skattyteren ved vurderingen av om tapet faller innenfor fritaksmetoden. Som nærstående regnes, jf. sktl. § 2-38 fjerde ledd:

– selskap som skattyteren har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– person eller selskap mv. som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren
– selskap som nærstående person eller selskap som nevnt i foregående strekpunkt har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i
– nærstående person som nevnt i andre strekpunkt sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse har betydelig eierinteresse i og
– selskap mv. som nærstående som nevnt i forrige strekpunkt har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i.

Betydelig eierinteresse foreligger ved eie av minst 10 prosent av kapitalen eller innehavelse av minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv., jf. sktl. § 2-38 fjerde ledd siste punktum. Kravet om betydelig eierinteresse må være oppfylt på realisasjonstidspunktet.

3.10 Særlig om aksjer mv. eid gjennom deltakerlignet selskap og NOKUS-selskap

Eies aksjer mv. av et deltakerlignet selskap, skal spørsmålet om fritaksmetoden får anvendelse på gevinsten vurderes ut fra hva selskapet eier og hvilken stemmeandel som tilligger selskapet. Spørsmålet skal ikke vurderes i forhold til den enkelte deltakers eierposisjon, se FIN 8. desember 2006 i Utv. 2007/158. Tilsvarende gjelder hvor aksjer mv. eies gjennom et NOKUS-selskap, se FIN 5. desember 2012 i Utv. 2012/1820.

3.11 Finansielle instrumenter

3.11.1 Generelt

Fritaksmetoden gjelder for finansielle instrumenter med eierandel i selskap som er objekt under fritaksmetoden som underliggende objekt, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c og tredje ledd bokstav a, b og c. Dette omfatter bl.a. opsjoner, utstedelsesretter og terminkontrakter for fremtidig overdragelse av eierandeler.

Har et finansielt instrument karakter av å være et derivat som skal beskattes som et selvstendig objekt, og som har et annet derivat som underliggende objekt, vil det være det underliggende derivatets underliggende objekt som vil være avgjørende for om det overliggende derivatet faller inn under fritaksmetoden.

Utledes verdien av et derivat også av andre elementer enn verdien av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden, er det avgjørende om derivatet i all hovedsak utleder sin verdi av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden. Om et eksempel hvor dette ikke var tilfelle, se SKD 20. januar 2011 i Utv. 2011/282, hvor et produkt benevnt som «obligasjon» ikke ble ansett å falle inn under fritaksmetoden da verdiutviklingen på «obligasjonen» gjenspeilte verdiutviklingen på de underliggende aksjene i bare ett av fire mulige utfall.

3.11.2 Finansielle instrumenter som utleder sin verdi fra en indeks

Finansielle instrumenter som utleder sin økonomiske verdi fra en indeks omfattes av fritaksmetoden, såfremt indeksen dekker aksjer og andre eiendeler som kvalifiserer under fritaksmetoden. Det kreves at en kvalifisert overvekt av markedsverdien til indeksens underliggende aksjer mv. refererer seg til selskap mv. som er hjemmehørende i EØS. Dette er tilfelle når minst 90 % av indeksens totale markedsverdi knytter seg til slike selskap mv. Om andelen i kortere perioder faller under 90 %, medfører ikke dette at det finansielle instrumentet faller utenfor fritaksmetoden. Se SKD 30. oktober 2006 i Utv. 2006/1757, samt FIN 26. oktober 2010 i Utv. 2010/1497.

3.11.3 Konvertible obligasjoner

Konvertible obligasjoner faller ikke inn under fritaksmetoden, se FIN 6. desember 2005 i Utv. 2005/1398 og HRD i Utv. 2012/11(Rt. 2011/1620) (REC) (Høyesterett kom til at de konvertible obligasjonene i sin helhet skulle behandles etter reglene om realisasjon av fordringer, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Høyesterett fant ikke grunnlag for å dekomponere obligasjonen i en tegningsrettsdel og en fordringsdel). Se også HRD i Utv. 2014/1702 (Rt. 2014/822) (Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA).

3.11.4 Aksjeindeksobligasjoner

En aksjeindeksobligasjon er en obligasjon hvor obligasjonens pålydende skal tilbakebetales ved løpetidens slutt og hvor avkastningen er basert på en aksjeindeks. Slike aksjeindeksobligasjoner behandles etter reglene om fordringer og omfattes ikke av fritaksmetoden. Se FIN 8. september 2005 i Utv. 2006/485.

4 Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden

4.1 Utbytte fra aksjeselskap

4.1.1 Aksjonærer hjemmehørende i Norge

Aksjonærer hjemmehørende i Norge som omfattes av fritaksmetoden, se pkt. 2.1, skal inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a. Den sjablongmessige inntektsføringen på 3 % gjennomføres uavhengig av størrelsen på de faktiske kostnadene som fradragsføres. Reglene om skjerming gjelder ikke ved denne inntektsføringen.

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv. skal ikke inngå i grunnlaget. Det samme gjelder gevinst og tap på andeler i deltakerlignede selskaper, jf. § 2-38 annet ledd bokstav b, og gevinst og tap ved realisasjon av finansielt instrument som har aksjer mv. som underliggende objekt.

4.1.2 Aksjonærer hjemmehørende i utlandet

Selskaper hjemmehørende i utlandet som har begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som i denne virksomheten mottar utbytte fra aksjer som omfattes av fritaksmetoden, skal inntektsføre 3 % av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b. Dette gjelder selskaper både i og utenfor EØS.

Selskaper hjemmehørende i et annet EØS-land som er fritatt for kildeskatt for utbytte fra norske selskaper etter sktl. § 2-38 første ledd bokstav i jf. annet ledd bokstav a og som ikke har skattepliktig virksomhetsinntekt i Norge, skal ikke foreta slik inntektsføring.

4.1.3 Utbytte mellom konsernselskaper

Det skal ikke foretas sjablongmessig inntektsføring ved utdeling av utbytte mellom selskaper som i følge sktl. § 10-4 første ledd anses å være i samme konsern, se sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c og emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.1. Kravet til konserntilknytning må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 10-4, se FIN 22. september 2015 i Utv. 2015/hefte 9. For utbytte er inntektsåret det året beslutningen om å utdele utbytte treffes. Tilsvarende gjelder for utbytte fra og til selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c tredje punktum. Dette gjelder bare for selskaper som tilsvarer norske selskaper som er omfattet av unntaket for selskaper innen samme konsern, og som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS-området, se sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c fjerde punktum jf. § 10-64 første ledd bokstav b og emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 4.

Fritaksmetoden får ikke anvendelse hvis det utenlandske selskapet anses som en transparent enhet etter reglene i det annet land. Dette gjelder selv om det utenlandske selskapet har inntekter av aksjer som etter sin art faller inn under fritaksmetoden. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

4.2 Utdeling fra deltakerlignet selskap

Utdeling fra et deltakerlignet selskap hvor deltakerne lignes etter sktl. §§ 10-40 flg. inngår i grunnlaget for sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum. Nærmere om hva som skal anses som utdeling fra deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Det skal også foretas sjablongmessig inntektsføring etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b, jf. a annet punktum, for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som mottar utdeling fra deltakerlignet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

selskap. Skatteplikten gjelder for utdeling fra deltakerlignet selskap som knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.4.

Grunnlaget for beregning av den sjablongmessige inntektsføringen skal reduseres med den skatten som faller på deltakers overskuddsandel etter sktl. § 10-41, dvs. deltakerens andel av skattepliktig inntekt fastsatt hos selskapet multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt, jfr. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a tredje punktum. Det skal imidlertid ikke gjøres fradrag for skjerming.

Eksempel

Andel skattepliktig overskudd år 1	*kr*	*100 000*	
Utdeling år 1	*kr*	*0*	
Uegentlig innskudd	*kr*	*28 000*	*(øker innbet. kap)*
Andel skattepliktig overskudd år 2	*kr*	*100 000*	
Utdeling år 2	*kr*	*75 000*	

Da det ikke foretas noen utdeling på andelen i år 1, skal skatten på overskuddsandelen anses som uegentlig innskudd i år 1.

Av utdelingen på kr 75 000 i år 2 anses kr 28 000 som tilbakebetaling av tidligere års uegentlige innskudd. Årets utdeling blir da kr 47 000 (75 000 – 28 000).

Årets utdeling skal reduseres med skatten på overskuddsandel (kr 28 000) før beregning av sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen. Sjablongmessig inntektsføring blir etter dette:

Kr 47 000 – 28 000 = kr 19 000 X 3 %= kr 570

Fritidsbåter

- *Sktl. § 4-20 første ledd bokstav b, § 9-3 første ledd bokstav a og § 9-4 første ledd.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1-5 og § 1-1-6.*

1 Formuen

1.1 Verdsetting av lystfartøy

Fritidsbåt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, regnes som lystfartøy, jf. takseringsreglene § 1-1-5.

Formuesverdien settes i utgangspunktet til 75 % av forsikringssummen. Dersom båten ikke er forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

1.2 Verdsetting av andre fritidsbåter

Om verdsetting av fritidsbåter med antatt salgsverdi under kr 50 000, se emnet «Innbo og løsøre»,pkt. 1.1.4.

2 Gevinst og tap ved salg

Gevinst ved salg av fritidsbåt som hovedsakelig er brukt privat, er skattefri, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a. Tilsvarende er tap ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

3 Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap er skattepliktig inntekt. Det samme gjelder vederlagsfri bruk for deltaker i deltakerlignet selskap. Fordelen skal settes til hva det ville koste å leie tilsvarende båt. Om fastsetting av fordelen

når leieverdien er vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved fritidsbåten, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 2.2. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid kunne anses som et rimelig velferdstiltak.

4 Utleie av fritidsbåt

Om utleie av fritidsbåt, se emnet «Innbo og løsøre».

Fullmektig

- *Lignl. § 3-3.*
- *Vergemålsloven § 78, § 79 og § 94*
- *Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende (lignl.).*

1 Hvem kan benytte fullmektig

Alle som har rettigheter og plikter overfor ligningsmyndighetene har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen, jf. lignl. § 3-3. Selvangivelse og vedlegg må som hovedregel underskrives av den som skal levere selvangivelse, dvs. enten skattyter selv, verge, bobestyrer mv. Om fullmektigs adgang til å signere elektronisk innsendte ligningsoppgaver, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister», pkt. 7.2. Om fullmektigs adgang til å fremme anmodning om bindende forhåndsuttalelse, se emnet «Bindende forhåndsuttalelser».

2 Hvem kan være fullmektig

Ligningsmyndighetene kan ikke stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig.

3 Krav om fremlegging av fullmakt

3.1 Generelt

Som hovedregel bør ligningsmyndighetene kreve skriftlig fullmakt lagt fram. Det er i alminnelighet ikke nødvendig å kreve fullmakt fremlagt når fullmektigen er:

- advokat, herunder utenlandsk advokat når vedkommende foreviser dokumentasjon for adgang til å yte rettshjelp i Norge, jf. Kgl.res. 10.12.1993 og FIN 6. mars 1996 i Utv. 1996/813
- statsautorisert revisor
- registrert revisor
- autorisert regnskapsfører
- person med juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap som ikke har advokatbevilling, men som driver rettshjelpvirksomhet (domstolsloven § 218 nr. 1).

Det er anledning til å kreve skriftlig fullmakt også i disse tilfellene.

Hvis skriftlig fullmakt ikke er fremlagt, må advokaten eller revisoren tilkjennegi at han har fullmakt, ved å si at han har fullmakt eller ved å besvare henvendelser fra ligningsmyndighetene. Revisors underskrift på næringsoppgave medfører ikke at han skal behandles som fullmektig.

3.2 Fullmaktens omfang

En fullmakt vil i noen tilfeller bare omfatte deler av skattyters forhold til ligningsmyndighetene eller bare enkelte inntektsår. I andre tilfeller kan fullmakten være ubegrenset.

Fullmakten faller bort når fullmaktsgiveren har bestemt at fullmakten ikke lenger skal gjelde eller hvor fullmektigen har frasagt seg oppdraget. Har vedkommende latt seg representere av en fullmektig i en bestemt sak, må en gå ut fra at fullmakten gjelder inntil saken er avsluttet, med mindre det er forhold som tilsier noe annet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Har en fullmektig representert skattyter i en sak, kan en ikke uten videre gå ut fra at vedkommende er skattyters fullmektig i en annen sak som ligningsmyndighetene tar opp.

Oppstår det tvil med hensyn til fullmaktens rekkevidde og varighet, bør det normalt overlates til fullmektigen å avklare forholdet, eventuelt ved at det innhentes erklæring fra skattyteren. Fullmektigens adgang til å representere skattyteren går ikke lenger enn den gitte fullmakten beskriver. Er det i den skriftlige fullmakten ikke sagt annet enn at vedkommende er skattyters fullmektig, bør det normalt legges til grunn at fullmakten er ubegrenset.

Dør skattyteren, må det som utgangpunkt legges til grunn at fullmakten er falt bort. Etter et dødsfall må det avklares om vedkommende er fullmektig for boet, før det ev. rettes henvendelser til vedkommende.

4 Verge som fullmektig

Om vergens adgang til å opptre på vegne av mindreårige og personer satt under vergemål, se emnet «Vergemål», pkt. 2.

5 Fremtidsfullmakt etter vergemålsloven

Vergemålsloven kapittel 10 har regler om fremtidsfullmakt. En fremtidsfullmakt er en fullmakt til én eller flere personer om å representere fullmaktsgiveren etter at fullmaktsgiveren på grunn av sinnslidelse, herunder demens eller alvorlig svekket helbred ikke lenger er i stand til å ivareta sine interesser innen de områdene som omfattes av fullmakten jf. vergemålsloven § 78. Fremtidsfullmakten trer i kraft når slike forhold foreligger, jf. vergemålsloven § 83. En fremtidsfullmakt kan omfatte økonomiske og personlige forhold. Den kan begrenses til å gjelde bestemte områder, jf. vergemålsloven § 80.

Den som er gitt slik fremtidsfullmakt kan ha rett til å opptre overfor ligningsmyndighetene på vegne av skattytere, herunder inngi selvangivelse og klage. En forutsetning er at forholdet omfattes av fullmakten og at fullmakten har trådt i kraft.

Fremtidsfullmakt kan gjelde uavhengig av offentlig oppnevnt verge. I tilfeller hvor det samtidig med fremtidsfullmakt er oppnevnt en verge, vil fullmakten og vergemålet gjelde på ulike forhold.

6 Nærståendes representasjonsrett etter vergemålsloven – legalfullmakt

Legalfullmakt etter vergemålsloven § 94 gir i visse tilfeller nærstående anledning til å opptre på en annen persons vegne. Slik fullmakt gir imidlertid ikke rett til å representere skattyteren overfor ligningsmyndighetene, se Ot.prp. nr. 110 (2008-2009) kap. 13 (til § 94).

7 Henvendelser/oversendelser mv.

Henvendelser fra ligningsmyndighetene til skattyter skal normalt rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten og det ikke er forhold som tyder på at fullmakten har falt bort. Når hensynet til skattyteren tilsier det, kan henvendelsen rettes til ham. Fullmektigen skal i slike tilfeller ha gjenpart av brev fra skattekontoret til skattyter. Vedtak i endringssak skal oversendes fullmektigen. Vedtaket bør også oversendes skattyter.

Selvangivelser, skattekort, melding om skatteoppgjør og lignende masseutstedelser kan likevel sendes direkte til skattyteren uten gjenpart til fullmektigen, jf. lignl. § 3-3 nr. 4.

8 Taushetsplikt

Alle opplysninger som skattyteren selv kunne fått, kan også gis til fullmektigen, hvis ikke annet fremgår av en naturlig tolkning av fullmakten. Hvilke opplysninger skattyteren selv kan kreve, fremgår av emnet «Taushetsplikt» og emnet «Innsynsrett – egne forhold».

Fusjon – innenlands

- *Sktl. §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7 og §§ 11-9 til 11-10.*
- *Asl./asal. kap. 13.*
- *Lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) kap. 8.*

1 Hvilke fusjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles fusjon av selskaper hvor de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i Norge. Om fusjon hvor ett eller flere av de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i utlandet, se emnet «Fusjon over landegrensene».

2 Hva er en fusjon

En fusjon av selskap er en sammenslåing hvor ett eller flere selskap (overdragende selskap) overdrar alle sine formuesobjekter og forpliktelser til et annet selskap (det overtakende selskapet) og deretter oppløses. Det overtakende selskapet kan være et selskap som er nystiftet i forbindelse med fusjonen eller et eksisterende selskap. Det kan bare være ett overtakende selskap ved fusjonen. Dersom det er flere overtakende selskaper må reglene om fisjon følges, se emnet «Fisjon – innenlands». Fusjon kan gjennomføres av selskap som er eget skattesubjekt og av deltakerlignede selskaper.

Overdrar et selskap bare en del av sine eiendeler direkte til et annet selskap, kan det etter forholdene foreligge en kombinert fisjon og fusjon, se emnet «Fisjon – innenlands».

3 Hovedregel, skatteplikt

Hovedregelen er at enhver transaksjon som skjer i forbindelse med fusjon, behandles etter de vanlige reglene i skatteloven, jf. sktl. § 11-1 første ledd. Den skattemessige behandlingen vil avhenge av hvordan transaksjonene rent faktisk er foretatt. Overføring av verdier fra det overdragende selskapet til det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen, vil utløse beskatning etter de vanlige reglene om realisasjon, uttak eller utbytte.

Vanligvis må de eiendelene som skal overføres, først anses å være overført til aksjonærene. De uttatte eiendelene skytes så inn i det overtakende selskapet som tingsinnskudd, mot at aksjonærene får aksjer i dette selskapet. Fusjonen kan også tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal inn i det overtakende selskapet, skytes direkte inn av det overdragende selskapet, og det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet. Deretter likvideres eventuelt det overdragende selskapet og aksjer i det overtakende selskapet overføres til aksjonærene.

Når det overdragende selskapet likvideres, anses aksjonærene å ha realisert sine aksjer i det overdragende selskapet, og den mottatte innmaten anses som likvidasjonsutbytte. Vederlaget/utgangsverdien hos aksjonærene for aksjene i det overdragende selskapet vil omfatte verdien av alt det som tas ut av det overdragende selskapet, både det som overføres til det overtakende selskapet og det som aksjonærene får personlig.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden». Om tilsvarende skattefritak for deltakerlignede selskaper, se sktl. § 10-41 annet ledd og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Det overtakende selskapets skatteposisjoner/inngangsverdi på de overførte eiendelene svarer til omsetningsverdien for eiendelene, det vil si den verdien som er brukt når eiendelene er skutt inn i det overtakende selskapet. Dette vil normalt svare til den verdien som er benyttet ved skattlegging av realisasjon/uttak hos det overdragende selskapet.

En årsak til at fusjonen anses skattepliktig kan være at det overdragende selskapet ikke er oppløst, jf. sktl. § 11-9. I slike tilfeller kan ikke aksjonærene i det overdragende selskapet beskattes for realisasjon av aksjer fordi aksjene ikke er innløst. De midlene som i slike tilfeller går rett fra det overdragende selskapet og inn i det overtakende selskapet, må først anses tildelt aksjonæren vederlagsfritt, og deretter skutt inn i det

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

overtakende selskapet av denne. Verdien av dette er således å anse som utbytte jf. sktl. § 10-11 annet ledd.

Slikt utbytte vil i de aller fleste tilfellene måtte anses å være ulovlig utdelt fra selskapet, idet det i asl./asal. også er krav til likvidasjon av det overdragende selskapet i forbindelse med fusjon. Det skal således ikke gis skjerming for dette utbyttet, jf. sktl. § 10-12. Slikt utbytte vil heller ikke være skattefritt etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38.

Aksjonærene i det overdragende selskapet vil få en inngangsverdi på de mottatte vederlagsaksjene i det overtakende selskapet tilsvarende sin andel av de nettoverdiene fra det overdragende selskapet som ble skutt inn i det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen.

Er det overtakende selskapet et aksjeselskap, anses transaksjonen som en ordinær kapitalforhøyelse med inntreden av nye aksjonærer. Fusjonen får således ingen skattemessige konsekvenser for det overtakende selskapet og dets opprinnelige aksjonærer. Er det et deltakerlignet selskap som er det overtakende selskapet, vil fusjonen innebære inntreden av nye deltakere i det overtakende selskapet med en tilsvarende reduksjon i eierandeler hos de opprinnelige deltakerne. Endring av eierandel ved opptak av ny deltaker mot innskudd anses ikke som realisasjon. Derimot utløses beskatning av overdragelsene fra/oppløsningen av det overdragende selskapet.

4 Skattefri fusjon, generelt

Ved fusjon av selskap kan skattytere som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), velge mellom å la fusjonen bli behandlet etter reglene for skattepliktig fusjon eller å bli behandlet som en skattefri fusjon. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i en fusjon.

Skattefri fusjon kan foretas etter

- sktl. kap. 11, se pkt. 5, eller
- ulovfestet rett, se pkt. 6.

Selv om vilkårene for skattefri fusjon ikke er oppfylt, kan FIN likevel samtykke i skattefritak/skattelempe, se sktl. § 11-22.

5 Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11

5.1 Samlet oversikt over vilkårene

5.1.1 Generelt

For at en fusjon skal være skattefri etter reglene i sktl. §§ 11-2 til 11-3 og §§ 11-6 til 11-10, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er ett eller flere av vilkårene ikke oppfylt, behandles fusjonen etter de vanlige reglene, dvs. at fusjonen anses som en vanlig skattepliktig realisasjon, se ovenfor. Vilkårene må være oppfylt for alle selskapene som omfattes av fusjonsavtalen.

Om fusjon etter ulovfestet rett, se pkt. 6.

5.1.2 Vilkår

Selskaper hjemmehørende i Norge kan fusjonere skattefritt etter sktl. §§ 11-2 til 11-3 og §§ 11-6 til 11-10 når følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som fusjonerer må være av en selskapstype som nevnt i pkt. 5.2.
- Et overtakende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, men et overtakende deltakerlignet selskap kan ha en annen selskaps- og ansvarsform enn det overdragende deltakerlignede selskapet, se pkt. 5.2.
- Fusjonen må være gjennomført på en av de måtene som er beskrevet i pkt. 5.3.
- Samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet må overføres til det overtakende selskapet, se pkt. 5.3. Om kombinert fisjon/fusjon, se emnet «Fisjon – innenlands».
- Det overdragende selskapet må oppløses i forbindelse med fusjonen, jf. sktl. § 11-9. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper samt deltakerlignede selskaper. Se likevel om kombinert fisjon/fusjon i emnet «Fisjon – innenlands».

- Fusjonsvederlaget til aksjonær/deltaker må være av den typen og ha det omfanget som beskrevet i pkt. 5.6.
- Det må være skattemessig kontinuitet på selskapsnivå jf. sktl. § 11-7 første ledd. Overtakende selskap må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.
- Det må være skattemessig kontinuitet på eiernivå, dvs. at alle skatteposisjoner, herunder inngangsverdier og skjermingsgrunnlag videreføres uendret jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd. Se også pkt. 5.7.
- Ved fusjon i konsern der vederlaget er aksjer i det overtakende selskapets morselskap (trekantfusjon) jf. asl./asal. § 13-2 annet ledd, og hvor kapitalforhøyelsen gjennomføres ved at morselskapet får en fordring på det overtakende selskapet, skal verdien på denne fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

Det er ikke noe krav at fusjonen skal være lovlig etter selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler. Det er heller ikke noe krav at de selskapene som fusjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres. Ved fusjon av ansvarlige selskaper, er det ikke stilt krav om at noen av selskapene har positiv kapital, verken regnskapsmessig eller skattemessig, se FIN 19. desember 1997 i Utv. 1998/114. Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt, kan i visse tilfeller fusjonen eller deler av den settes til side etter ulovfestede regler om gjennomskjæring. Videre kan skatteposisjoner falle bort etter sktl. § 14-90, se emnet «Tilsidesettelse».

5.1.3 Kombinert fisjon/fusjon

Om kombinert fisjon/fusjon, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.2.3.

5.2 Selskaper og sammenslutninger som kan bruke reglene om skattefri fusjon

5.2.1 Generelt

Følgende selskaper og sammenslutninger kan bruke reglene om skattefri fusjon i sktl. § 11-2 til 11-10,

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge jf. sktl. § 11-2 første ledd og § 11-1 annet ledd,
- samvirkeforetak (SA) som er stiftet i samsvar med samvirkelova og hjemmehørende i Norge, når fusjonen gjennomføres etter reglene i samvirkelova kap. 8, jf. sktl. § 11-2 annet ledd,
- selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i sktl. § 10-1, jf. sktl. § 11-2 tredje ledd. Om hvilke selskaper som anses likestilt med aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper etter sktl. § 10-1, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1, og
- selskaper hvor deltakerne lignes etter sktl. § 10-40 til § 10-45, jf. sktl. § 11-3. Om hvilke selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden kan ikke inngå i en skattefri fusjon, jf. sktl. § 10-40 annet ledd.

5.2.2 Skattefri fusjon av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven jf. sktl. § 11-2 første ledd.

Etter etablert praksis vil et utenlandskregistrert aksjeselskap som er underlagt aksjelovgivning i registreringsstaten, men skattemessig hjemmehørende i Norge, anses som et aksjeselskap etter sktl. § 11-2 første ledd, se BFU 11/2012 og 14/2012. Dette innebærer at fusjon mellom et norskregistrert aksjeselskap og et utenlandskregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge kan foretas i medhold av sktl. § 11-2 første ledd når fusjonen skjer etter aksjelovene kapittel 13. Dette gjelder uavhengig av hvilket av selskapene som er overtakende selskap, se FIN 27. april 1998 i Utv. 1998/838.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.2.3 Skattefri fusjon av selskap mv. likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap

Selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i sktl. § 10-1, kan fusjoneres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper jf. sktl. § 11-2 tredje ledd. Om hvilke selskaper og sammenslutninger som anses skattemessig likestilt med aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1. Et boligselskap som får inntekten fastsatt etter skatteloven § 7-3 faller utenfor fusjonsreglene, jf. skatteloven sktl. § 11-2 og § 10-1 annet ledd.

Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, jf. sktl. § 11-2 tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at selskapene som fusjonerer må ha samme selskaps- og ansvarsform, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 8.2. Et selskap som faller inn under definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd uten å være registrert som sådant, anses i alminnelighet som likeartet med et aksjeselskap, se BFU 23/2012. Et SE-selskap, jf. SE-loven, anses i denne sammenheng også som likeartet med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap jf. Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 9.5.2. Selskap som ikke går inn under aksjelovene eller SE-loven, f.eks. sparebank, kan bare fusjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskapet er registrert med samme selskapsform. For foretak som er registrert som BA må det i tillegg vurderes konkret om de skal anses som likeartet.

To aksjefond kan fusjonere skattefritt, forutsatt at fondene er likeartet, dvs. har samme selskaps- og ansvarsform, se BFU 2/2012.

Om fusjon etter ulovfestet rett, se pkt. 6.

5.2.4 Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper

I følge sktl. § 11-3 må et overtakende deltakerlignet selskap ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et deltakerlignet selskap, se BFU 2/2011.

5.3 Fusjonsformer som fyller vilkårene for skattefri fusjon

5.3.1 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Reglene om skattefri fusjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper omfatter følgende fusjonsformer

- minst to selskaper fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet selskap, jf. asl./asal. § 13-2. De overdragende selskapene oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskapet (fusjon med vederlag),
- selskap fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående selskap (opptak), jf. asl./asal. § 13-2. Det overdragende selskapet oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskapet (fusjon med vederlag),
- fusjon som nevnt i de to ovenstående strekpunktene, men hvor vederlaget til aksjonærene i det/de overdragene selskap(-ene) i stedet består av aksjer i det overtakende selskapets morselskap (trekantfusjon) jf. asl./asal. § 13-2 annet ledd,
- datterselskap fusjoneres inn i morselskap ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til morselskapet uten vederlag, jf. asl. § 13-23 og asal. § 13-24. Datterselskapet oppløses (fusjon uten vederlag), eller
- to selskaper hvor den samme eieren eier samtlige aksjer i selskapene, og hvor det ene selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet overføres til det andre selskapet uten vederlag (fusjon uten vederlag), jf. asl. § 13-24.

Derimot anses for eksempel fusjon etter asl./asal. § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap (firkantfusjon), ikke som skattefri fusjon, jf. sktl. § 11-2 første ledd annet punktum.

5.3.2 Deltakerlignede selskaper

Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper kan gjennomføres ved at

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– et selskap erverver alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra to eller flere andre selskaper (de overdragende selskapene oppløses), eller
– et selskap erverver alle eierandelene i et annet selskap som deretter oppløses.

5.3.3 Samvirkeforetak

Følgende fusjonsformer av samvirkeforetak (SA) følger reglene om skattefri fusjon

– minst to samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet foretak, jf. samvirkelova § 102. De overdragende foretakene oppløses og medlemmene får eierandeler i det overtakende/nystiftede samvirkeforetaket (fusjon med vederlag), eller
– samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående samvirkeforetak (opptak), jf. samvirkelova § 102. Det overdragende foretaket oppløses og medlemmene får andeler i det overtakende samvirkeforetaket (fusjon med vederlag).

5.4 Forholdet til selskapsrettslige regler

5.4.1 Generelt

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe generelt krav om at den skal være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler. Kravet til anvendelse av selskapsrettslige regler er således begrenset til de reglene som skattelovens bestemmelser viser til. Dette gjelder for eksempel kravene i sktl. § 11-2 første og annet ledd om at fusjonen må skje etter henholdsvis aksjeloven kapittel 13 og samvirkelova kapittel 8.

5.4.2 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan fusjoneres uten skattlegging når fusjonen skjer etter asl./asal. kap. 13. Dette innebærer at aksjelovenes krav til fusjonsformer og kravet om at tilleggsvederlag ikke må overstige 20 % av totalt vederlag, må være oppfylt. Etter sktl. § 11-2 første ledd annet punktum godtas ikke fusjon som nevnt i asl./asal. § 13-2 annet ledd (firkantfusjon, det vil si vederlag i form av aksjer i et annet datterselskap), som skattefri. Fusjonsprosedyren skal følge bestemmelsene i asl./asal. kap. 13. For selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, gjelder de samme kravene til fusjonsformer og tilleggsvederlag.

5.4.3 Deltakerlignet selskap

For deltakerlignede selskap må fusjonen gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-3. Herunder må kravet til tilleggsvederlagets størrelse være oppfylt, jf. pkt. 5.6.3. For deltakerlignede selskaper er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fusjon i selskapsloven.

5.4.4 Samvirkeforetak (SA)

De selskapsrettslige reglene for fusjon mellom samvirkeforetak (SA) er tatt inn i samvirkelova kap. 8. Samvirkeforetak kan fusjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne/medlemmene når fusjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 8, jf. sktl. § 11-2 annet ledd.

Fusjon mellom et samvirkeforetak (SA) og et heleid datterselskap (AS/ASA) følger reglene i asl./asal. §§ 13-23/13-24, se samvirkelova § 118.

5.5 Forholdet til regnskapsrettslige regler

De regnskapsrettslige reglene for fusjon av aksjeselskap reguleres av regnskapsloven, se regnskapsloven § 5-14 og § 5-16, og Norsk regnskapsstandard (NRS Fusjon). For selskap som følger IFRS kan det være avvikende regler. Regnskapslovens regler om fusjon gjelder også for samvirkeforetak og for deltakerlignede selskaper, se regnskapsloven § 5-14 og § 5-16.

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe krav om at den må være gjennomført på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler. Dette innebærer for eksempel at

anvendelse av feil regnskapsprinsipp ikke medfører at en fusjon faller utenfor reglene om skattefri fusjon i sktl. kapittel 11.

5.6 Fusjonsvederlaget

5.6.1 Aksjeselskaper, generelt

Ved fusjon av aksjeselskap må fusjonsvederlaget bestå av aksjer i det overtakende selskapet, eventuelt i morselskapet til det overtakende selskapet, se nedenfor. Vederlagsaksjene fordeles forholdsmessig mellom aksjonærene i det overdragende selskapet. Fusjoner kan selskapsrettslig også gjennomføres ved å skrive opp pålydende på aksjene i det overtakende selskapet (tilskriving), se SKD 21. januar 2002 i Utv. 2002/600. Dette kan være aktuelt hvor eierforholdene i det overdragende og overtakende selskapet er det samme, se for eksempel BFU 17/2011.

Det er ikke noe krav at vederlagsaksjene ved en fusjon må ha tilsvarende rettigheter som aksjene i det overdragende selskapet, se BFU 30/2011. Dette gjelder uavhengig av om vederlaget er aksjer i overtakende selskap eller overtakende selskaps morselskap.

Vederlagsaksjene vil normalt bli skaffet til veie ved oppskrivning av aksjekapitalen i det overtakende selskapet med grunnlag i den nettoverdien selskapet mottar (unntak ved konsernfusjon og der aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskapets morselskap). Kapitalforhøyelsen ved fusjon følger reglene i aksjelovene kap. 10 (fusjon ved overtakelse) eller kap. 2 (fusjon ved stiftelse av nytt selskap). Også ved fusjon gjelder at aksjer ikke kan tegnes til underkurs, dvs. at kapitalinnskuddet ved fusjon ikke kan være mindre enn vederlagsaksjenes pålydende, jf. asl./asal. § 10-12 fjerde ledd og § 2-12 første ledd.

Aksjonærene i det overdragende selskapet kan i tillegg til slike aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av omsetningsverdien av det samlede vederlaget til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskapene, jf. asl./asal. § 13-2 første ledd. Det er de mottatte aksjenes verdi på tidspunktet for styrenes godkjennelse av fusjonsplanen som skal legges til grunn. Tilleggsvederlag kan bestå både av kontantytelser og naturalytelser. Det er ikke noe krav om at alle aksjonærene mottar likt tilleggsvederlag. Således kan enkelte aksjonærer utløses helt. Ulik utdeling vil imidlertid føre til ulik behandling hos aksjonærene, se pkt. 10.5.

Det samlede vederlaget for aksjonærene i det overdragende selskapet fremgår av verdsettingen av det overdragende selskapet i fusjonsplanen.

5.6.2 Aksjeselskaper, vederlag i form av aksjer i overtakende selskaps morselskap (trekantfusjon)

Tilhører det overtakende selskapet et konsern, kan fusjonsvederlaget være aksjer i morselskapet, se asl./asal. § 13-2 annet ledd, dersom

- selskapene som deltar i fusjonen enten er aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper, og
- morselskapet alene eller sammen med andre konsernselskaper eier mer enn 90 % av aksjene og har en tilsvarende andel av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det overtakende selskapet.

Hvis minst ett av selskapene i fusjonen er et allmennaksjeselskap, følges reglene i allmennaksjeloven. Ellers følges reglene i aksjeloven. Kapitalforhøyelsen i morselskapet kan i slike tilfeller gjennomføres ved at en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarer den egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, nyttes som aksjeinnskudd jf. asl./asal. § 13-2 annet ledd. Fordringen vil da utgjøre et tingsinnskudd i morselskapet. Skattemessig verdi på fordringen skal settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres til det overtakende selskapet ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

Trekantfusjoner hvor vederlagsutstedelsen i morselskapet skjer med bakgrunn i datterselskapets kapitalforhøyelse og uten å etablere fordring mellom morselskap og datterselskap ("kapitalutvidelsesmodellen"), kan ikke gjennomføres med skattemessig kontinuitet, se BFU 27/2014.

Gevinst eller tap ved realisasjon av fusjonsfordring er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet, jf. sktl. § 11-7 tredje ledd første og annet punktum. En konvertering

av fusjonsfordringen til aksjekapital i datterselskapet er å anse som realisasjon av fordringen for morselskapet (kreditor), dvs. skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap. Utgangsverdien på fordringen vil utgjøre verdien av vederlagsaksjene. Hvis fusjonen er gjennomført med regnskapsmessig kontinuitet, vil utgangsverdien tilsvare den regnskapsmessige verdien av det overførte. For debitor, dvs. det overtakende selskapet, vil en gevinst eller tap på morselskapets hånd medføre et motsvarende fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst, jf. sktl. § 11-7 tredje ledd siste punktum. Nærmere om konvertering av fusjonsfordringer, se FIN 16. desember 2003 i Utv. 2003/1282, FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373 og FIN 1. oktober 2007 i Utv. 2007/1571.

Det er ved trekantfusjon anledning til å yte vederlagsaksjer dels fra det overtakende datterselskapet og dels fra morselskapet (konsernfusjon med delt vederlag). Skattefrie fusjoner kan også gjennomføres hvor det bare er en indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer.

Fusjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, godtas ikke skattemessig som annet enn tilleggsvederlag, jf. sktl. § 11-2 første ledd siste punktum.

5.6.3 Deltakerlignede selskaper

Maksimalt tilleggsvederlag til deltakere i deltakerlignede selskaper framgår av sktl. § 11-3. Deltakerne som mottar vederlag ved fusjon av deltakerlignede selskaper, kan i tillegg til andeler i det overtakende selskapet, bare motta et tilleggsvederlag som utgjør maksimalt 20 % av det samlede vederlaget.

5.6.4 Samvirkeforetak

Om fusjonsvederlaget ved fusjon av samvirkeforetak, se pkt. 10.5.4.

5.7 Skattemessig kontinuitet

5.7.1 Grunnlaget for selskapsutdelinger

Grunnlaget for selskapsutdelinger må være likt før og etter fusjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren, skal videreføres hos det overtakende selskapet.

5.7.2 Skatteposisjoner, overtakende selskap

Det overtakende selskapet må videreføre sine egne og overta det overdragende selskapets skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter. Har begge selskapene samlesaldoer i saldogruppene, a, c eller d, skal disse slås sammen for hver av gruppene. Tilsvarende gjelder dersom selskapene før fusjonen eide hver sin andel i samme driftsmiddel som inngår på egen saldo eller hver sin andel i samme driftsmidler som inngår i saldogruppe j (faste tekniske installasjoner i samme bygning).

Det overtakende selskapet overtar også det overdragende selskapets øvrige skatteposisjoner. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatte gevinster, negative saldoer, tomme positive saldoer, gevinst og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

5.7.3 Skattemessig verdi på fordring utstedt av overtakende selskap ved trekantfusjon

Ved trekantfusjon der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap benyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi av fordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

5.7.4 Skatteposisjoner, aksjonær

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos aksjonæren, må alle skatteposisjoner aksjonæren hadde i tilknytning til sine aksjer i det overdragende selskapet overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd. Er antall aksjer før og etter fusjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skjerming. Ved fusjon av selskaper med identisk eiersammensetning, og hvor vederlaget består i oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet, må eventuelle ulike skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet omfordeles slik at posisjonene knyttet til den/de eldste aksjene, omfordeles på den/de eldste aksjene i det overtakende selskapet, osv., se BFU 17/2011.

Nærmere om omfordeling av inngangsverdi og andre skatteposisjoner, se emnet «Aksjer – realisasjon».

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert.

5.7.5 Skatteposisjoner, deltaker

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper skal føres videre. Dette gjelder blant annet kostpris og anskaffelseskostnader for andelen, deltakerens innskudd i selskapet og ubenyttet skjerming for tidligere år.

6 Skattefri fusjon etter ulovfestet rett

6.1 Generelt

For selskaper og sammenslutninger som ikke oppfyller vilkårene i pkt. 5.2, er det i administrativ praksis åpnet for skattefri fusjon etter ulovfestet rett.

6.2 Innfusjonering av heleid aksjeselskap

Det er i administrativ praksis åpnet for at selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper jf. sktl. § 11-2 tredje ledd, sktl. § 10-1, kan innfusjonere sitt heleide aksjeselskap. Dette vil kunne gjelde dersom fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. For øvrig må vilkårene som nevnt i pkt. 5 være oppfylt så langt de kodifiserer tidligere ulovfestede regler.

Følgende fusjoner har blitt godkjent med skattemessig virkning i administrativ praksis

- fusjon av samvirkeforetak (SA) med et heleid aksjeselskap, jf. samvirkelova § 118. Se FIN i Utv. 1997/412, BFU 17/2009 og BFU 05/2010,
- fusjon av sparebank med et heleid aksjeselskap, se FIN i Utv. 1997/412,
- fusjon av boligbyggelag med et heleid aksjeselskap, se BFU 12/2006,
- fusjon av gjensidig forsikringsselskap med et heleid aksjeselskap, se FIN 26. september 1997 i Utv. 1997/1296. Pensjonskasse som reguleres av forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) likestilles i denne sammenheng med gjensidig forsikringsselskap, se FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320,
- fusjon av interkommunalt selskap med delt ansvar og heleid datterselskap når begge selskapene er underlagt de særlige reglene om beskatning av kraftforetak, se FIN 14. januar 1999 i Utv. 1999/708,
- fusjon av et borettslag (som ikke lignes etter skatteloven § 7-3) med sitt heleide aksjeselskap, se BFU 38/2008 og BFU 17/2013.

Følgende fusjoner har ikke blitt godkjent med skattemessig virkning i administrativ praksis

- fusjon av borettslag som lignes etter skatteloven § 7-3 med heleid aksjeselskap, herunder borettslag som før fusjonen lignes som selskap, men som oppfyller vilkårene i skatteloven § 7-3 i fusjonsåret. Se nærmere BFU 34/2007.
- fusjon av stiftelse med et heleid datterselskap, se BFU 01/2015.
- fusjon av andelslag (tidligere samvirkelag) og forening, se BFU 20/2009.

6.3 Fusjon mellom borettslag

Borettslag som får inntekten fastsatt etter sktl. § 7-3, omfattes ikke av reglene om skattefrie fusjoner etter sktl. § 11-2 tredje ledd og § 10-1 annet ledd. Se nærmere ovenfor, pkt. 5.2.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fusjon etter burettslagslova kapittel 10 mellom to borettslag som skattlegges etter sktl. § 7-3 kan gjennomføres skattefritt på ulovfestet grunnlag, se FIN 27.03.2015 i Utv. 2015/721.

7 Tilsidesettelse

Om tilsidesettelse, herunder bruk av sktl. § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, se emnet «Tilsidesettelse».

8 Virkningstidspunkt for fusjon

8.1 Aksjeselskap

For aksjeselskap får fusjonen virkning fra det tidspunktet fusjonen selskapsrettslig er inntrådt. Det innebærer at fusjonen anses gjennomført skattemessig når den er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-10 annet ledd og asl. § 13-16 /asal. § 13-17. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

8.2 Deltakerlignet selskap

Fusjon av deltakerlignede selskaper får virkning fra det tidspunktet det overdragende selskapet foretar innskudd i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-10 første ledd. Innskudd forfaller straks forpliktelsen er stiftet, og fusjonsavtalen vil derfor være avgjørende for virkningstidspunktet. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

Om virkningstidspunktet ved fusjon av sparebanker og forsikringsselskap, se FIN 16. juni 1997 i Utv. 1997/900.

8.3 Samvirkeforetak

Fusjon av samvirkeforetak (SA) får virkning fra det tidspunktet da virkningene av fusjonen selskapsrettslig er inntrådt etter samvirkelova § 116.

9 Virkning av skattefri fusjon for selskapene

9.1 Generelt

Ved skattefri fusjon anses de overdragende selskapene videreført gjennom det overtakende selskapet. Således anses eventuell virksomhet drevet av de overdragende selskapene ikke som opphørt, så fremt det overtakende selskapet fortsetter å drive virksomheten.

9.2 Ligningen for fusjonsåret

9.2.1 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), overskudd i fusjonsåret

Det overtakende selskapet lignes for sin egen og overdragende selskaps samlede inntekt i fusjonsåret.

9.2.2 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), underskudd i fusjonsåret

Årets underskudd i et av de fusjonerte selskapene kan føres til fradrag i årets samlede inntekt hos det overtakende selskapet.

En skattefri fusjon fører ikke til at underskudd i fusjonsåret eller året forut for dette i overdragende selskap som oppløses, kan tilbakeføres etter sktl. § 14-7. Dette gjelder selv om virksomheten i overdragende selskap ikke videreføres i det overtakende selskapet.

9.2.3 Deltakerlignet selskap, overskudd/underskudd i fusjonsåret

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fusjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskapet etter eierandel før fusjonen.

9.3 Korreksjonsinntekt

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Ved skattefri fusjon av to selskaper skal selskapenes regnskapsmessige og skattemessige

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

verdier samordnes. Har det ene selskapet krav på fradrag for tidligere skattlagt korreksjonsinntekt, kan dette fradras i det nye selskapet når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Om fradrag etter overgangsregler for tidligere års korreksjonsinntekt, se emnet «Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt».

9.4 Tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv.

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv., som hos aksjonærene behandles som utbytte, skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet når vilkårene for dette er oppfylt. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for de eiendelene som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap, men slik at tilleggsvederlag som behandles som utbytte for aksjonær, behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 for deltaker.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

9.5 Spesielt om innfusjonering av datterselskap

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Verdien av aksjene blir erstattet med verdien av eiendelene i datterselskapet.

10 Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne)

10.1 Generelt

Ved skattefri fusjon behandles aksjonærene/deltakerne som om de ikke har realisert sine aksjer/andeler. Det skal derfor ikke foretas gevinstbeskatning eller gis tapsfradrag. Om unntak ved tilleggsvederlag, se pkt. 10.5. Om skattemessig kontinuitet, se pkt. 5.7.

10.2 Spesielt om innfusjonering av datterselskap

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Dette får i utgangspunktet ingen innvirkning på inngangsverdien på aksjene i morselskapet.

10.3 Deltaker, utdeling før fusjonstidspunktet

Utdeling etter sktl. § 10-42 før fusjonstidspunktet tilordnes de respektive deltakerne i det overdragende selskapet som har mottatt utdelingen.

10.4 Aksjonær, utbytte før fusjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fusjonstidspunktet, tilordnes de respektive aksjonærene i det overdragende selskapet før fusjonen.

10.5 Tilleggsvederlag

10.5.1 Generelt

Skattefritaket ved fusjon omfatter ikke tilleggsvederlag til aksjonær eller deltaker, jf. sktl. § 11-6. Tilleggsvederlag beskattes etter skattelovens alminnelige regler, se nedenfor.

10.5.2 Aksjonær

Utdeles tilleggsvederlag likt til alle aksjonærer i et av de overdragende selskapene, skal dette behandles som utbytte og eventuelt gi rett til skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte». Om behandling av utbytte til utenlandske aksjonærer, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærene får, anses som vederlag for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

aksjene. Antallet realiserte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antallet aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet. Om et eksempel på tilleggsvederlag ved trekantfusjon, se SKD 26. august 2011 i Utv. 2011/1246. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

Eventuell kontantutløsning mot nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, anses som skattefri tilbakebetaling av innskutt kapital som skal redusere aksjonærens inngangsverdi. Så langt utbetalingen dekkes av tidligere fondsemisjon eller aksjekapitalen ikke endres, er utbetalingen å anse som utbytte etter sktl. § 10-11.

10.5.3 Deltaker i deltakerlignet selskap

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fusjon av deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 11-3, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling, så langt utdelingen ikke anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Om hva som regnes som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 8.

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre deltakere, er dette en hel eller delvis realisasjon av andel som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserte eierandelen vil være differansen mellom den eierandelen deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet og den mottatte eierandelen.

10.5.4 Samvirkeforetak

Hovedregelen er at hvert medlem i det overdragende foretaket får tildelt medlemskap i det overtakende foretaket. Dette gjelder i utgangspunktet uansett hvor lenge vedkommende har vært medlem og hvor stor omsetning vedkommende har hatt med det overdragende foretaket. Om eventuelt tilleggsvederlag for medlemmer ved fusjon av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova § 106.

11 Skattestedet

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

Fusjon over landegrensene

- *Sktl. § 9-14, §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7, §§ 11-9 til 11-11 og § 14-27.*
- *Asl./asal. kap. 13.*
- *Lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) kap. 8.*
- *Lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10c (rådsforordning (EF) nr. 1435/2003) (SCE-loven).*

1 Fusjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles følgende typer fusjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer, jf. sktl. § 11-11;

- fusjon som skjer etter aksjelovene kap. 13 hvor ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) fusjonerer med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 første ledd bokstav a,
- fusjon som skjer etter aksjelovene kap. 13 mellom overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd,
- fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, når fusjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i det landet hvor det

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

overdragende selskapet er hjemmehørende og etter prinsippene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 11-7, jf. sktl. 11-11 femte ledd,
- stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven, når fusjonen skjer på samme vilkår som for fusjon etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 11-11 annet ledd.

Reglene gjelder tilsvarende for fusjon mellom SE-selskaper og mellom et SE-selskap og et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 8.5.1.

Reglene om fusjon over landegrensene omfatter ikke selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter heller ikke fusjon av deltakerlignede selskaper. Se Prop. 78 L (2010 – 2011) pkt. 8.5.6.

Reglene om fusjon over landegrensene etter sktl. § 11-11 omfatter heller ikke fusjoner hvor overtakende og overdragende selskap er hjemmehørende i Norge selv om det ene eller begge selskapene er registrert i utlandet. Slike fusjoner behandles etter sktl. §§ 11-2 flg., jf. § 11-1 annet ledd. Se også emnet «Fusjon – innenlands». Om hvilke selskaper som er hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 3.

Om aksjebytte etter sktl. § 11-11 fjerde ledd, se emnet «Aksjer – aksjebytte»

2 Fusjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge

2.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 første ledd bokstav a kan ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) fusjonere med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen EØS-stat uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Fusjonen må skje etter reglene om fusjon over landegrensene i aksjelovene kap. 13 VII.

2.2 Fusjonstyper

Asl. og asal. kap. 13 VII regulerer fusjon mellom ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper og ett eller flere selskaper med begrenset ansvar som har sitt forretningskontor eller sitt hovedkontor i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat. Reglene er beskrevet i asal., men reglene gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asl. § 13-25. Et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap kan fusjoneres inn i et slikt selskap hjemmehørende i EØS, som har en selskapsform som etter sin stats selskapslovgivning svarer til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det er de fusjonstypene som er nevnt i asal. kap. 13 VII som kan gjennomføres uten beskatning. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i Norge, gjelder aksjelovenes regler om fusjon over landegrensene for følgende fusjonstyper
- fusjon som er nevnt i asl/asal § 13-2 første ledd, se asal. § 13-25 annet ledd nr. 1. Dette gjelder fusjon hvor ett eller flere selskaper hjemmehørende i Norge overdrar alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet eller eksisterende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, og aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet
- fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-25, hvor et datterselskap hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et morselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, jf. asal. § 13-36.

Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-2 annet ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene, hvis det overtakende selskapet eller morselskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fusjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning.

2.3 Tilleggsvederlag

For at fusjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 første ledd annet punktum. Dette gjelder selv om det selskapsrettslig kan være adgang til å gjennomføre en fusjon med et høyere tilleggsvederlag, se asal. § 13-25 annet ledd nr. 1 annet punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fusjonen,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

2.4 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

2.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fusjonen må skje etter aksjelovene kapittel 13 VII om fusjon over landegrensene. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fusjonen hindrer ikke at fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

2.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fusjonen kan gjennomføres uten beskatning, selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fusjon.

2.7 Avvikling av det overdragende selskapet

For at fusjonen skal være skattefri, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det aksjelovenes regler om oppløsning og avvikling som gjelder.

2.8 Kontinuitet på aksjonærnivå og selskapsnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum jf. § 11-7. Se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.

Kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i det overtakende selskapet.

Kravet til kontinuitet på selskapsnivå gjelder skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fusjonen gjennomføres. Dette innebærer at gevinster og tap ikke skal gjøres opp skattemessig, dersom selskapet gjennom filial mv. har begrenset skatteplikt hit etter intern rett og skatteavtale, eller eiendeler mv. på annen måte fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216. Om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, se pkt. 2.9. Kravet til kontinuitet innebærer også at skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, negativ/tom positiv saldo og positiv/negativ gevinst- og tapskonto skal videreføres i det overtakende selskapet, så fremt det overtakende selskapet har begrenset skatteplikt hit.

2.9 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

Medfører fusjonen at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt / fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.10 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til objekter som er i behold i selskapet

2.10.1 Generelt

Utgangspunktet er at skatteposisjoner i form av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo skal inntektsføres/fradragsføres ved opphør av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd. Fremførbart underskudd kan fremføres videre hvis selskapet senere igjen skulle bli skattepliktig til Norge. Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j, fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon etter sktl. § 11-11, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.

2.10.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt der overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Selskapene som deltar i fusjonen må være hjemmehørende innenfor EØS, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.
- Selskap som deltar i fusjonen, og som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 femte ledd, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Det overtakende selskapet må stille sikkerhet for skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Det er Skattedirektoratet som fastsetter sikkerhetsstillelsen. Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde, femte og sjette punktum.

2.10.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt,
- det overtakende selskapet senere flytter til et land utenfor EØS eller flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

2.11 Virkningstidspunktet for fusjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 annet ledd om virkningstidspunktet for fusjonen, gjelder tilsvarende som for fusjon mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum. I følge asal. § 13-33 annet ledd første punktum inntrer rettsvirkningene av fusjonen på det tidspunktet som er fastsatt i lovgivningen som regulerer det overtakende selskapet. Når det overtakende selskapet er underlagt selskapslovgivningen i annen EØS-stat enn Norge, skal fusjonen registreres i foretaksregisteret når foretaksregisteret har mottatt melding fra registreringsmyndigheten i den andre staten om at fusjonen har trådt i kraft, jf. asal. § 13-32 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Fusjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge

3.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 sjette ledd kan et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fusjonere med overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Fusjonen må skje etter reglene om fusjon over landegrensene i aksjelovene kap. 13 VII.

Om en situasjon hvor overdragende selskap var hjemmehørende på Svalbard og overtakende selskap var hjemmehørende i Norge, se BFU 13/2014.

3.2 Fusjonstyper

Asl og asal. kap. 13 VII regulerer fusjon mellom ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper og ett eller flere selskaper med begrenset ansvar som har sitt forretningskontor eller sitt hovedkontor i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat. Reglene er behandlet i allmennaksjeloven, men gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asal. § 13-25. Et slikt selskap hjemmehørende i EØS, som har en selskapsform som etter sin stats selskapslovgivning svarer til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, kan fusjoneres inn i et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det er de fusjonstypene som omfattes av asl/asal kap. 13 som kan gjennomføres uten beskatning. Er det overtakende selskapet hjemmehørende i Norge, gjelder aksjelovenes regler om fusjon over landegrensene følgende fusjonstyper

- fusjon som er nevnt i asl/asal § 13-2 første ledd, se asal. § 13-25 annet ledd nr. 1. Dette gjelder fusjon hvor et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat overdrar alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet eller eksisterende norsk selskap, og aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet.
- fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-25, hvor et datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat fusjoneres inn i et norsk morselskap.

Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-2 annet ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene hvis det overdragende selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fusjon heller ikke gjennomføres uten beskatning.

3.3 Tilleggsvederlag

For at fusjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fusjonen, regnes i denne sammenhengen aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

3.4 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fusjon bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

3.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fusjonen må skje etter aksjelovene kapittel 13 VII. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fusjonen hindrer ikke at fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

3.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fusjonen kan gjennomføres uten beskatning selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fusjon.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.7 Avvikling av det overdragende selskapet

For at fusjonen skal være skattefri, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum.

3.8 Kontinuitet

3.8.1 Kontinuitet i selskapets hjemstat

Et vilkår for skattefrihet er at fusjonen gjennomføres i samsvar med de prinsippene for skattemessig kontinuitet som gjelder for slike transaksjoner i den staten hvor overdragende selskap er hjemmehørende, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd annet punktum. Reglene om skattefri fusjon gjelder således ikke hvis det i det landet hvor overdragende selskap er hjemmehørende, ikke gjelder regler om skattemessig kontinuitet ved fusjon med et norsk overtakende selskap.

3.8.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 sjette ledd tredje punktum jf. § 11-7 fjerde ledd.

3.8.3 Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap

Skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen, skal videreføres med kontinuitet i det fusjonerte selskapet, se sktl. § 11-11 sjette ledd tredje punktum jf. § 11-7 første ledd. Dette kan for eksempel være tilfelle der det overdragende selskapet har en filial i Norge før fusjonen.

3.8.4 Eiendeler som tas inn i norsk beskatningsområde ved fusjonen

Kontinuitetsprinsippet er ikke relevant for skatteposisjoner som før fusjonen ikke eksisterte for norske skatteformål. For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ved fusjonen tas inn i norsk beskatningsområde, gjelder alminnelige regler om fastsetting av skattemessig verdi. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien etter sktl. § 14-60 flg. Nærmere om fastsetting av inntaksverdien i slike tilfeller, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

3.9 Virkningstidspunktet for fusjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 annet ledd om virkningstidspunktet for fusjonen, gjelder tilsvarende som for fusjon mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum. Når overtakende selskap er underlagt norsk rett, inntrer rettsvirkningene når fusjonen blir registrert i foretaksregisteret i samsvar med asal. § 13-32 første ledd, jf. asal. § 13-33 annet ledd siste punktum.

4 Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge

4.1 Generelt

Fusjon mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 femte ledd gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når fusjonen gjennomføres etter prinsipper for skattemessig kontinuitet som gjelder i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende, og for norske skatteformål etter de prinsippene som framgår av sktl. § 11-7. Det er således en forutsetning at hjemstaten til det overdragende selskapet har regler om skattemessig kontinuitet, og at det velges kontinuitet for hele transaksjonen, se også FIN 19. august 2011 i Utv 2011/1216.

På selskapsnivå innebærer prinsippene i sktl. § 11-7 et krav til videreføring av skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tilhørende en norsk filial mv. som overføres til overtakende selskap, jf. sktl. § 11-7 første ledd. På aksjonærnivå skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd.

Det er ikke noe krav at fusjonen faller inn under de fusjonsformene som kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning hvor norske selskaper deltar i fusjonen.

4.2 Betydningen for norske skatteforhold

På selskapsnivå kan fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet få betydning for norske skatteforhold hvis det overdragende selskapet har en filial i Norge eller på annen måte er begrenset skattepliktig til Norge. På aksjonærnivå vil fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet bare ha betydning for norske skatteforhold dersom overdragende selskap har aksjonærer skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge.

Om et tilfelle som oppfylte kravene til skattefri fusjon der overtakende selskap som et ledd i fusjonen etablerte en norsk filial, og hvor all virksomhet, eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapets norske filial skulle overføres til den nyetablerte filialen, se BFU 21/2012.

4.3 Geografisk virkeområde og unntak for lavskatteland utenfor EØS

Det er ikke noe vilkår at selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende innenfor EØS. Skattefritaksregelen i sktl. § 11-11 femte ledd gjelder imidlertid ikke hvis ett eller flere av de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd første punktum. Om lavskatteland innenfor EØS, se pkt. 4.6.

4.4 Forholdet til selskapsrettslige regler

Det er ikke oppstilt noe krav til at fusjonen skal følge særskilte selskapsrettslige regler.

4.5 Tilleggsvederlag

Etter sktl. § 11-11 femte ledd er det ikke noe krav om maksimalt tilleggsvederlag på 20 % ved fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet. Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter de vanlige reglene, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

4.6 Hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Selskap som deltar i fusjonen, og som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

4.7 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For selskap hjemmehørende i utlandet kan eiendeler, rettigheter og forpliktelser være knyttet til norsk beskatningsområde ved filial eller lignende. Tas disse ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fusjon, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Reglene i sktl. § 14-48 femte ledd om fortsatt inntektsføring av visse skatteposisjoner kommer ikke til anvendelse ved opphør av skatteplikt for eventuell filial i Norge i forbindelse med slike fusjoner, da disse reglene bare gjelder for fusjoner og fisjoner etter sktl. § 11-11 første ledd, dvs. fusjoner og fisjoner hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge. Fortsatt inntektsføring vil imidlertid kunne foretas i medhold av sktl. § 14-48 fjerde ledd hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14.3 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.6.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.8 Avvikling av det overdragende selskapet

Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner mellom utenlandske selskaper i forhold til skatteplikten etter norsk rett.

4.9 Virkningstidspunktet for fusjonen

Virkningstidspunktet for en fusjon mellom utenlandske selskaper, vil normalt være det tidspunktet som følger av selskapslovgivningen i det landet hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende.

5 Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven

5.1 Generelt

I henhold til SCE-forordningen art. 2 kan et europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) stiftes ved en fusjon mellom samvirker som er stiftet i henhold til en medlemsstats eller EØS-stats lovgivning. Hvis det ved fusjonen stiftes et SCE-selskap, gjelder reglene om fusjon mellom samvirkeforetak i samvirkelova kap. 8 så langt de passer, jf. SCE-loven § 5. Stiftelsen av et slikt selskap vil være skattefri når fusjonen skjer på samme vilkår som for fusjon av aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 11-11 annet ledd.

Vilkårene i sktl. § 11-6, § 11-7, § 11-9 og § 11-10 gjelder tilsvarende, jf. § 11-11 første ledd siste punktum. Det samme gjelder vilkåret i sktl. § 11-11 første ledd annet punktum om maksimalt tilleggsvederlag. Nærmere om disse vilkårene, se nedenfor.

5.2 Nærmere om kravet til kontinuitet

Kravene til kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå i sktl. § 11-7 gjelder tilsvarende for SCE-selskaper og eiere/deltakere i slike selskaper. Nærmere om kravene til kontinuitet, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.

5.3 Forholdet til selskapsrettlige regler

Skatteloven inneholder ikke noe generelt krav om at en fusjon skal være lovlig etter selskapsrettslige regler. Sktl. § 11-11 annet ledd forutsetter imidlertid at stiftelse av et SCE-foretak skal skje etter SCE-loven § 5 for å oppfylle kravet til skattefritak.

5.4 Tilleggsvederlag

Bestemmelsen i sktl. § 11-11 første ledd nest siste punktum om at tilleggsvederlag skal utgjøre maksimalt 20 % av samlet vederlag for at fusjonen skal være skattefri, gjelder også for slike fusjoner, jf. sktl. § 11-11 annet ledd.

Tilleggsvederlag som ytes ved skattefri fusjon i tillegg til medlemsinnskudd/andelsinnskudd mv. i det nystiftede SCE-foretaket, er skattepliktig, jf. sktl. § 11-6. Generelt om skattemessig behandling av tilleggsvederlag, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

5.5 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ved fusjonen tas ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde». Om skatteplikt og fradragsrett ved utflytting av foretak fra Norge, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

5.6 Nystiftet SCE-selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det nystiftede SCE-foretaket hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet reelt etablerer seg og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

5.7 Avvikling av overdragende selskap

Overdragende selskap må avvikles straks etter overdragelsen, se sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum jf. § 11-9. For overdragende samvirkeforetak er det samvirkelova sine regler om avvikling og oppløsning som må anvendes, jf. SCE-loven § 5.

5.8 Virkningstidspunkt for fusjonen

Sktl. § 11-10 som omhandler virkningstidspunktet for fusjon, har ingen henvisning til særskilte regler for fusjon ved stiftelse SCE-foretak. Reglene om fusjon av samvirkeforetak skal gjelde så langt de passer, jf. SCE-loven § 5. Samvirkelova § 116 har regler om iverksetting av fusjon mellom samvirkeforetak. Etter samvirkelova § 116 tredje ledd skal fusjonen settes i verk når meldingen er registrert i foretaksregisteret.

Føderåd

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-1 første ledd, § 5-40 annet ledd, § 6-52 og § 8-1 niende ledd.*
- *Lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 3-2-4.*

1 Definisjon

Når kjøperen av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen på den måten at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalytelser, herunder borett, foreligger føderåd (kår), og ikke vanlig underhold. Slikt føderåd er mest vanlig ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendommer, men kan også være aktuelt ved overdragelse av andre faste eiendommer. En føderådsforpliktelse kan bare avtales i forbindelse med selve overdragelsen av eiendommen. En avtale om framtidige ytelser som avtales på et senere tidspunkt, følger ikke reglene om føderåd i sktl. §§ 5-1 og 6-52. Om når en eiendom anses overdratt, se emnet «Eierbegrepet». Ytes en rett til fri bolig som gave, foreligger ikke føderåd.

Er ytelsene avtalt å løpe frem til en bestemt dato, regnes ytelsen som en del av vederlaget (avdragsbetaling), og ikke som føderåd. Om skille mellom føderåd (kår) og vederlag, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

2 Formuen

Kapitalisert verdi av rett til føderåd formuesbeskattes ikke, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Plikt til å svare føderåd er ikke gjeld for yteren, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav c.

3 Inntekt/fradrag

3.1 Mottaker

3.1.1 Generelt

Fordel ved mottatte føderådsytelser i året er skattepliktig for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 annet ledd. Dette gjelder både føderåd som ytes i kontanter og som naturalytelser, f.eks. som fri bolig, fri kost mv. Produkter skal verdsettes til full verdi (omsetningsverdi) uavhengig av de verdiene som er tallfestet i føderådskontrakten. Føderåd som ytes til ektefeller, skattlegges med en halvpart på hver. Føderåd inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31 første ledd bokstav b.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kapitalisert verdi av føderåd regnes ikke som vederlag for mottakeren av føderådet i forbindelse med gevinstberegning ved realisasjon av fast eiendom.

3.1.2 Særlig om føderådsbolig

Det er i takseringsreglene fastsatt særskilte satser for brutto leieverdi av kårbolig, se takseringsreglene § 3-2-4.

Leieverdiene fastsettes sjablongmessig med utgangspunkt i boligens bruksarael. «Bruksareal» i denne sammenhengen er det arealet i boligen som er innredet til boligformål. Dette inkluderer kott, ganger vindfang mv., og innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaskerom, stue, soverom mv.). Det er bare areal innenfor en takhøyde på 1,9 m som teller med. For øvrig er det uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes.

For inntektsåret 2015 er satsene fastsatt slik, se takseringsreglene § 3-2-4:

Bruksareal	Leieverdi
Over 100 kvm	kr 26 500
60 – 100 kvm	kr 19 800
Under 60 kvm	kr 13 200

Satsene for 2016 fastsettes i takseringsreglene for 2016.

Finnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. Samme reduksjon gjelder dersom avstanden til kommuneadministrasjonen er over 15 km. Oppfylles begge vilkårene, er reduksjonen samlet 40 %.

I de tilfellene hvor ny eier og tidligere eier (kåryter og kårmottaker) deler en boenhet hvor kårmottaker har borett (bor i samme leilighet) i en bolig på eiendommen, er verdien av boretten fortsatt skattepliktig for kårmottaker. I slike tilfeller skal den verdien som er beregnet med utgangspunkt i takseringsreglene § 3-2-4, reduseres med 40 %. Kåryter gis forholdsmessig fradrag (60 %) for kostnadene (drift og vedlikehold) på boligen.

3.2 Yteren

3.2.1 Inngangsverdi

Kapitalisert verdi av føderåd som inngår ved oppgjør av kjøpesum ved erverv av eiendom, skal ikke tillegges kostpris (inngangsverdi), jf. sktl. § 8-1 niende ledd. Se for øvrig emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.

3.2.2 Løpende ytelser

De uttatte føderådsytelsene inngår i yterens bruttoinntekt, men da ytelsene skal beskattes på mottakerens hånd, føres ytelsene samtidig til fradrag hos yteren, jf. sktl. § 6-52.

Innenfor virksomhet føres ytelsene både på inntekts- og kostnadssiden i næringsoppgaven. Utenfor virksomhet fører yteren inntektsbeløpet i skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189) og til fradrag i selvangivelsen.

De faktiske kostnadene knyttet til føderådsytelsen vil være fradragsført sammen med eventuelle øvrige kostnader.

Føderådsyter skal ikke foreta forskuddstrekk i føderådsytelse, jf. sktbl. § 5-7 første ledd bokstav c.

4 Avløsning av føderåd

Engangsutbetaling til avløsning av føderåd er ikke fradragsberettiget. Avløsningsbeløpet tillegges inngangsverdien for eiendommen. Dette gjelder ikke avløsning av føderåd i jord- eller skogbruk der eiendommen er ervervet i 2004 eller tidligere hvor den kapitaliserte verdien av føderådet allerede er lagt til inngangsverdien.

Avløsningsbeløp for føderåd er skattepliktig inntekt for mottaker, jf. sktl. § 5-40 annet ledd.

5 Frafall av krav på føderåd

5.1 Generelt

Føderådsmottaker som uten vederlag ensidig helt eller delvis frafaller kravet på framtidige føderådsytelser, anses å ha ytet en gave til føderådsyteren. Da det for gaver gjelder regler om kontinuitet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», får ikke frafall av rett til føderåd skattemessige virkninger verken for mottakeren eller yteren.

5.2 Særlig om endring av kontrakt om kårbolig (føderådsbolig)

Finansministeren har i brev til Stortinget 9. januar 2009 (fin.dep.no under «Brev til Stortinget») uttalt at i de tilfellene kårmottaker og kåryter ønsker å endre en føderådsavtale om borett, er endringen en privatrettslig avtale og må som hovedregel legges til grunn ved ligningen.

Medfører endringen at føderådsmottakerne for fremtiden skal dekke alle kostnadene med vedlikehold og drift av boligen, og føderådsmottakerne er nær slektning av føderådsyteren, for eksempel foreldre eller besteforeldre, skal føderådsmottakerne ikke skattlegges for noen bofordel, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8. Fordelsbeskatningen etter satsene i takseringsreglene § 3-2-4 skal ikke reduseres om kårmottaker påtar seg å dekke bare deler av de totale kostnadene med vedlikehold og drift av boligen.

Føderådsyter har ved endringen mottatt en gave fra føderådsmottaker. Som nevnt ovenfor får ikke frafall av rett til slike ytelser noen skattemessige virkninger verken for mottakeren eller yteren. Om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

En endring av tidligere avtale om føderåd ved at det etableres en ny forpliktelse eller en økning av en eksisterende forpliktelse, anses som en ny disposisjon. Denne disposisjonen faller utenfor reglene om føderåd, se pkt. 1. Dette medfører at yteren ikke vil ha krav på fradrag for påløpte kostnader som følge av den nye avtalen, se URD i Utv. 2005/294 (Dalane tingrett). (Kostnader ved å stille bolig til fri disposisjon for andre ble ikke ansett som kostnader for å erverve inntekt). Mottakeren blir i slike tilfeller heller ikke skattepliktig for fordelen etter bestemmelsen om føderåd i sktl. § 5-1, men skatteplikten følger av sktl. § 5-20 tredje ledd om vederlagsfri bruk av andres eiendeler. En endret eller ny avtale som innebærer en ny forpliktelse eller økning av en eksisterende forpliktelse får ingen innvirkning på kostpris/avskrivningsgrunnlag.

6 Bytte av føderådsbolig

Det regnes fortsatt som føderåd at føderådsyteren tar tilbake føderådsboligen og i stedet stiller en annen bolig til disposisjon for føderådsmottakeren, f.eks. en leid leilighet. Føderådsmottaker skal fortsatt skattlegges etter sjablongregelen for leieverdien, se pkt. 3.1.2, og føderådsyter skal ha fradrag for faktiske kostnader.

7 Skattested

Føderåd er en stedbunden inntekts- og fradragspost når det er påheftet fast eiendom, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav c.

8 Innrapportering av føderåd

Føderåd i jord- og skogbruk skal normalt bare innrapporteres når yteren plikter å levere næringsoppgave, jf. lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b. Føderåd som i slike tilfeller ytes til ektefeller, skal innrapporteres med en halvpart på hver. Innrapportering skal skje én gang årlig, jf. a-opplysningsloven § 4 annet ledd. Om sammenstilling til mottaker av innrapporterte opplysninger, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Garanti- og reklamasjonskostnader

– *Sktl. § 14-2 annet ledd.*

1 Hva er garanti- og reklamasjonskostnader

Garantikostnader er kostnader som følger av garantier gitt i virksomhet til uten særskilt vederlag å utføre reparasjoner, bytting av deler mv. i forbindelse med tidligere leverte varer eller tjenester. I tillegg til kostnader som påløper vedrørende garantier, vil forbrukers lovfestede eller avtalte reklamasjonsretter normalt medføre kostnader for selger/produsent.

2 Formuesfastsettingen

Avsetninger i årsregnskapet til garanti- og reklamasjonskostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang, kan fradras formuen som gjeld, forutsatt at avsetningen ikke overstiger sannsynlige kostnader.

3 Inntektsfastsettingen

Garanti- og reklamasjonskostnader er fradragsberettiget i virksomhet.

Tidfestingen følger realisasjonsprinsippet. Kostnaden kommer først til fradrag når den faktisk er pådratt i forbindelse med oppfyllelsen av garantien eller reklamasjonsansvaret.

Avsetning til dekning av fremtidige garanti- og reklamasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum.

Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.

– *FSFIN §§ 5-15-1 til 5-15-3.*
– *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2-1*
– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-21.*

1 Hovedregel

1.1 Generelt

I utgangspunktet er gaver/naturalytelser ervervet i arbeidsforhold skattepliktig inntekt for mottakeren. Verdien av en skattepliktig gave vil i alminnelighet måtte fastsettes ut fra hva det ville ha kostet mottakeren å kjøpe vedkommende vare/tjeneste. Det er verdsettingen på overtakelsestidspunktet til privat eie som legges til grunn Se likevel om unntak nedenfor, og under emnene «Naturalytelser i arbeidsforhold» og «Velferdstiltak».

1.2 Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi

Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi, for eksempel blomster, konfekt, (rimelig) vinflaske mv. anses i praksis ikke som skattepliktig for mottaker. Dette gjelder både i og utenfor ansettelsesforhold. Slike gaver er skattefrie, selv om det samme år ved andre anledninger er gitt andre skattefrie gaver innenfor gjeldende beløpsgrenser.

1.3 Gaver som ytes til arbeidstakerens nærmeste pårørende

At gaven ytes den ansattes ektefelle eller barn fratar ikke gaven karakter av arbeidsvederlag for skattyteren.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold

2.1 Gaver mv.

2.1.1 Generelt

Visse gaver fra arbeidsgiver er skattefrie etter rammer og beløpsgrenser fastsatt av Finansdepartementet, jf. FSFIN § 5-15-1.

Skattefritaket omfatter gaver til så vel ansatte som styremedlemmer. Skattefriheten er betinget av at gaven gis etter en generell ordning i bedriften.

Gaven må i utgangspunktet bestå av en naturalytelse. Gavekort som ikke kan løses inn i kontanter, likestilles med gaver ytet i form av naturalytelser. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor den ansatte leverer kvittering til arbeidsgiveren for kjøpet av gaven.

Skattefritaket gjelder i følgende tilfeller:

- gave i anledning mottakerens 25, 40, 50 eller 60 års tjenestetid i bedriften, jf. FSFIN § 5-15-1 første ledd. Fritaket gjelder bare for verdier inntil kr 8 000. Når gaven består i gullklokke med inskripsjon, regnes verdi inntil kr 12 000 som skattefri. Utgjør verdien av gaven mer enn beløpsgrensene ovenfor, skattlegges det overskytende beløpet. Benyttes andre runde år for tjenestejubileum, kan gaver ved disse anledningene gi grunnlag for fritak. Dette gjelder ikke for jubileum under 25 år (f.eks. 20 års tjenestetid i bedriften) og ikke for gaver som gis oftere enn anvisningene som nevnt ovenfor. Forutsetningen er videre at disse jubileene trer i stedet for, og for øvrig kan sammenlignes helt ut, med de som er nevnt ovenfor, f.eks. at man ikke markerer 25 års tjenestetid, men 30 års tjenestetid tradisjonelt i vedkommende bedrift. Således kan det ikke gis skattefri gave både ved 25 og 30 års tjenestetid,
- jubileums- eller oppmerksomhetsgave fra arbeidsgiver, jf. FSFIN § 5-15-1 annet ledd. Skattefriheten gjelder bare for verdier inntil kr 3 000. Utgjør verdien mer, skattlegges det overskytende beløpet fullt ut som lønn. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave regnes gave fra arbeidsgiver i anledning av at;
  - bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25 (f.eks. 75 år eller 125 år). Har bedriften bestått i 50 år eller et antall år som er delelig med 50, vil skattefritaket gjelde verdier inntil kr 4 500,
  - mottakeren gifter seg eller fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år, eller
  - mottakeren går av med pensjon eller slutter av annen grunn etter minst 10 år i bedriften.
- gave som består av annet enn pengebeløp (f.eks. julekurv, gavekort som ikke kan innløses i kontanter) når verdien ikke overstiger kr 1 000 i løpet av inntektsåret, og bedriften ikke fradragsfører kostnaden, jf. FSFIN § 5-15-1 femte ledd. Utgjør verdien av gaven mer enn kr 1 000, skattlegges det overskytende.

Gaver kan gis etter flere alternativer til samme skattyter i samme år.

2.1.2 Om begrepet «bedrift» i FSFIN § 5-15-1

Ved vurderingen av om hvor lenge bedriften har bestått eller tjenestetid i bedriften, kan i konsernforhold i enkelte tilfeller begrepet «bedrift» etter FSFIN § 5-15-1 omfatte mer enn bare det selskapet som direkte står som arbeidstakers arbeidsgiver. Når for eksempel et konsern viderefører det opprinnelige selskapets produkt som konsernets hovedprodukt, må konsernets selskaper anses som én bedrift etter FSFIN § 5-15-1.

2.2 Premie for forslag

Det er skattefrihet i anledning av at den ansatte mottar premie for forslag til forbedring av organisasjonen og arbeidsmetoder i bedriften, men bare for verdier inntil kr 2 500, jf. FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd. Premie med verdi ut over kr 2 500 i samme inntektsår er skattepliktig med den overskytende verdien. Det er et krav om at premien består av annet enn penger og at den gis etter en generell ordning i bedriften.

2.3 Prisbelønninger

Det er skattefrihet i anledning at den ansatte mottar Det Kongelige Selskap for Norges vel's medalje for lang og tro tjeneste.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Aksjeerverv til underpris

Om ansattes aksjeerverv til underpris, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

4 Personalrabatt på varer og tjenester

Personalrabatt på varer skattlegges ikke når alle følgende vilkår er oppfylt, jf. FSFIN § 5-15-3

- rabatten må anses rimelig
- varen produseres eller omsettes i arbeidsgiverens virksomhet
- vareuttaket må anses å dekke et vanlig privat forbruk. Kjøp oftere enn hvert tredje år av betydelige kapitalgjenstander som f.eks. bil, båt o.l., kan ikke anses å dekke vanlig privat forbruk. Ved kjøp av betydelige kapitalgjenstander hvert tredje år eller sjeldnere, må det uansett vurderes om den konkrete rabatten anses som rimelig.

FIN har inntil videre lagt til grunn at skattefritaket kan omfatte tjenester når vilkårene som gjelder for personalrabatter på varer er oppfylt. Dette gjelder for eksempel når ansatte leier formuesobjekter. For at rabatten skal anses som rimelig må den ikke bringe prisen under arbeidsgivers kostpris inkl. indirekte kostnader. Rabatten må normalt ikke være større enn det som gis storkunder. Dersom rabatten overstiger et rimelig nivå eller det ikke betales noe for ytelsen, skattlegges fordelen som oppnås fullt ut.

Utlån av formuesgjenstander som ikke leies ut i arbeidsgivers virksomhet, omfattes ikke av reglene om personalrabatter. Dette kan imidlertid etter omstendighetene være skattefritt etter reglene i FSFIN § 5-15-6 første ledd om rimelig velferdstiltak hvis alle eller en betydelig gruppe ansatte har mulighet til å oppnå denne fordelen.

Regelen om skattefritak for rimelig personalrabatt omfatter heller ikke fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold, for eksempel rimelig lån for bankansatt, se FIN 9. mai 2008 i Utv. 2008/934. Mindre gebyrfritak vil kunne anses som skattefri personalrabatt, se SKD 2. mars 2015 i Utv. 2015/1916. Uttalelsen er nærmere omtalt i emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 9.4.2.

Fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold er særskilt regulert i sktl. § 5-12, og FSFIN § 5-12 A, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

5 Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold

Erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjoner utført av andre enn bedriftens ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottageren når verdien av gaven ikke overstiger kr 500, jf. FSFIN § 5-15-2. Skattefritaket vil også kunne omfatte gaver til selvstendig næringsdrivende, forutsatt at arbeidsprestasjonen ikke er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Skattefritaket er betinget av at gaven består av en naturalytelse og at det ikke er avtalt eller forutsatt vederlag. Gavekort regnes som naturalytelse hvis det ikke kan innløses i kontanter. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor mottaker leverer kvittering til oppdragsgiver for kjøpet av gaven. Overstiger gaven kr 500 vil det ikke foreligge skattefrihet etter denne bestemmelsen, men det vil kunne foreligge skattefrihet for beløp som er under grensen for lønnsopplysningsplikt (kr 1 000/6 000), se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i og samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt av 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2-1.

6 Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold

6.1 Generelt

Selv om gaven ikke gis direkte fra arbeidsgiver, vil det foreligge skatteplikt hvis gaven har klar sammenheng med arbeidsforholdet.

Ville det m.a.o. ikke ha vært sannsynlig at gaven hadde vært ytet om vedkommende ikke hadde vært ansatt der han er eller hatt det oppdraget han har, vil det i alminnelighet foreligge skatteplikt. Dette vil f.eks. gjelde hvis arbeidsgiverens forretningsforbindelser setter opp premier til den av de ansatte som oppnår det høyeste salget osv. Se om unntak nedenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Oppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefri for mottaker når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig. Tilsvarende gjelder andre oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi, se pkt. 1.2.

Se også emnet «Representasjon», pkt. 2.

6.2 Drikkepenger for drosjesjåfører, serveringspersonale mv.

Drikkepenger er skattepliktig inntekt. Fordelen settes skjønnsmessig til 3 % av innrapportert lønn når dette ikke er tatt med i selvangivelsen eller oppgitt med et mindre beløp, jf. takseringsreglene § 1-2-21. Tillegg gis ikke når skattyteren ved nøyaktig daglig førte notater sannsynliggjør det beløp som er oppført i selvangivelsen.

Ved fastsettingen av 3 %-tillegget er det tatt hensyn til eventuelle vekslingstap. Tillegget tas med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget.

6.3 Gaver som direkte erstatter arbeidsvederlag

I noen tilfeller kan «avlønningen» av medarbeidere som er knyttet til en organisasjon, være basert på at frivillige bidragsytere gir pengestøtte direkte til den enkelte medarbeider. I slike tilfeller kan bidragene være skattepliktig som lønn for mottakeren, se brev fra SKD 9. desember 2009 i Utv. 2010/1043.

7 Giverens inntektsfradrag

Ytelse av gaver til ansatte er fradragsberettiget for giveren i samme utstrekning som lønnsutbetalingene. Det samme gjelder erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjon til person som ikke er ansatt i bedriften. Dette gjelder selv om gaven er skattefri for mottakeren etter reglene som nevnt ovenfor. Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi gitt av arbeidsgiver til ansatte er også fradragsberettiget. Spesielt om julegaver o.l. til ansatte (gaver i form av gjenstander inntil kr 1 000), se pkt. 2.1 og FSFIN § 5-15-1 femte ledd.

I hvilke tilfeller gaver til andre enn ansatte er fradragsberettiget, må bedømmes konkret i forhold til fradragsreglene i sktl. § 6-1 første ledd mv. Selv om ytelsen er betegnet som gave, kan den i realiteten være et vederlag, reklamekostnad, representasjonskostnad, aksjeutbytte mv.

8 Utbetaling fra arbeidsgiver- eller arbeidstakerorganisasjoner

8.1 Streike- og lockoutbidrag

Bidrag som arbeidstakere eller arbeidsgivere mottar fra sine fagorganisasjoner er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 5 og § 5-31 bokstav b. Streikebidrag og lockoutbidrag er derfor skattefrie for mottakeren.

Fortsetter arbeidsgiver å betale ut lønn til streikende arbeidstakere, for så å få tilbakebetalt dette fra fagorganisasjonen, anses utbetalingene fullt ut som lønn når utbetalingene er behandlet som lønn i forhold til opptjening av feriepengerettigheter, pensjonsrettigheter mv., se FIN 2. juli 1999 i Utv. 1999/1550.

8.2 Utbetaling av oppsparte streikefondsmidler til medlemmer som går av med pensjon

Streikefondsmidler som fagforeningsorganisasjon utbetaler til medlem ved oppnådd pensjonsalder, vil være skattefri så langt utbetalingen ikke overstiger medlemmets tidligere innbetalinger til streikefond. Utbetaling ut over dette beløpet vil representere avkastning og være skattepliktig som kapitalinntekt. Avkastningen vil måtte tidfestes til det tidspunktet størrelsen på utbetalingen er fastsatt. Blir utbetalingen fastsatt først etter medlemmets død, vil avkastningen være skattefri for etterlatte/arvinger.

8.3 Bidrag til utdanning av tillitsvalgte

Utbetalinger fra arbeidsgiver- og lønnstakerorganisasjon til utdannelse av tillitsvalgte er skattepliktig som lønnsinntekt. Slike utbetalinger har sammenheng med arbeidet for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

vedkommende organisasjon og kan derfor ikke anses som skattefritt bidrag etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 5. Nærmere om begrunnelsen, se BFU 59/2004.

9 Tidfesting av inntekt

Om tidspunktet for skattlegging av gaver, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold

– *Sktl. § 5-20 tredje ledd, § 5-42 bokstav a og bokstav c, § 5-50 tredje ledd, , § 6-42, § 6-50, § 6-52 og § 9-7.*
– *FSFIN § 6-50.*

1 Avgrensning

Nedenfor behandles ikke tilskudd fra det offentlige. Om dette, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

Om gaver i arbeidsforhold og erkjentlighetsgaver for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

Om bidrag fra lønnstakerorganisasjon og arbeidsgiverorganisasjon, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

2 Hva regnes som gave

En gave er en frivillig overføring av verdier uten motytelse, se f.eks. HRD 8. mai 2012 i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS). Gaven kan bestå av et fysisk objekt, et immaterielt objekt, tjeneste eller annen ytelse, for eksempel rentefritt lån mellom foreldre og barn. En frivillig ytelse behandles ikke etter reglene om gave dersom ytelsen kan ses i sammenheng med en motytelse fra «gavemottaker» til «giver», f.eks. byttearbeid. Som gave regnes også arveforskudd samt overdragelser der vederlaget bare er symbolsk og lavere enn inngangsverdien. Om hva som regnes som et symbolsk vederlag, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 3.8.2.

3 Gavesalg

Er vederlaget mer enn symbolsk eller høyere enn inngangsverdien, men mindre enn omsetningsverdien, foreligger et gavesalg. Gavedelen i transaksjonen følger da reglene om gave, se pkt. 6. Overtar gavemottakeren gjeld i forbindelse med gaven, skal den overtatte gjeld behandles som et salgsvederlag til giveren.

Når det gis arveforskudd til et barn, med den betingelse at barnet skal betale et beløp til sine medarvinger, regnes det som barnet skal yte til medarvingene som vederlag til den som har ytet arveforskuddet. Verdien av vederlaget regnes som gave/arveforskudd fra opprinnelig giver til medarving.

Mottar giveren vederlag som er mer enn symbolsk (gavesalg), skal giveren gevinstbeskattes dersom vederlaget overstiger inngangsverdien og betingelsene for skattlegging for øvrig er oppfylt. Om eventuell skattlegging av giveren etter uttaksregelen, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Om giverens adgang til å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd ved overdragelse av virksomhet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2.

4 Skatteplikt for mottaker

4.1 Hovedregel

Gaver utenfor arbeidsforhold er som hovedregel ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-50 tredje ledd. Om unntak, se nedenfor.

4.2 Regelmessig personlig understøttelse

Regelmessig personlig understøttelse som skattyteren ifølge lov eller overenskomst har krav på, er som hovedregel skattepliktig, jf. sktl. § 5-42 bokstav a. Skatteplikten vil foreligge uansett om understøttelsen har karakter av gave. Det finnes flere unntak fra hovedregelen. Se emnet «Underholdsbidrag».

4.3 Utdeling fra stiftelse eller legat

Utdeling fra stiftelse/legat er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav c. Dette gjelder uavhengig av om utdelingen skjer som en engangsutbetaling eller som en løpende ytelse. Om unntak for utdanningsstipend, se emnet «Stipend».

Humanitære naturalytelser som f.eks. fritt nattlosji, tøyutlevering, matutlevering, fellesturer, helsebehandling og julegaver vil normalt ikke omfattes av det økonomiske støttebegrepet og er ikke skattepliktig. Det samme vil kunne gjelde enkeltstående kontante bidrag til dekning av akutte, legitime behov.

4.4 Gaver som direkte erstatter arbeidsvederlag

Om skatteplikt der «avlønning» av medarbeidere i en organisasjon skjer ved direkte pengestøtte fra tredjemann, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 6.3.

4.5 Fri benyttelse av andres eiendeler

Helt eller delvis vederlagsfri benyttelse av andres eiendeler, for eksempel bolig eller fritidseiendom, er skattepliktig, se sktl. § 5-20 tredje ledd. Skatteplikten vil foreligge uansett om den helt eller delvis vederlagsfrie benyttelsen har karakter av gave, se emnet «Bolig – fri bolig». Om skattefrihet for nære slektninger som dekker alle kostnader vedrørende boligen, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

5 Inngangsverdi

Mottaker har rett og plikt til å overta giverens inngangsverdi for de formuesgoder som overføres, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd. Reglene gjelder som utgangspunkt for alle gaveoverføringer, både i og utenfor virksomhet. Kontinuitet gjelder også ved overføring av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, jf. sktl. § 10-33 og § 10-46, jf. § 10-33. Nærmere om anvendelsen av kontinuitetsprinsippet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

6 Generelt om fradragsrett for giver

Kostnader til gaver er som hovedregel ikke fradragsberettiget for giveren. Ved gaveoverføringer vil det mangle tilknytning mellom kostnaden og inntektservervet etter hovedregelen i sktl. § 6-1, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.2. Om grensen mellom gaver og reklamekostnader, se også emnet «Reklameinntekter/-kostnader», pkt. 2.3. «Tap» ved gaveoverføring er som utgangspunkt heller ikke fradragsberettiget. Om særregler for visse typer gaver, se nedenfor.

Om fradrag for tap ved gave og gavesalg, se emnet «Tap».

7 Regelmessig personlig understøttelse

Det er i utgangspunktet fradragsrett for yteren av regelmessig personlig understøttelse når vedkommende er forpliktet etter lov eller overenskomst, jf. sktl. § 6-52. Fradragsretten vil foreligge uansett om understøttelsen har preg av gave. Om begrensning av fradragsrett i visse tilfeller, se emnet «Underholdsbidrag».

8 Gaver til visse frivillige organisasjoner

8.1 Generelt

Skattyter kan på bestemte vilkår og innenfor bestemte beløpsbegrensninger få fradrag for pengegave til visse frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50. Fradragsretten omfatter både gaver som ytes av personlige skattytere og av selskap, f.eks. aksjeselskap eller deltakerlignet selskap.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er ikke noe krav at giveren er medlem av vedkommende organisasjon. Eventuelt gaveelement i medlemskontingenten vil ikke være fradragsberettiget etter regelen i sktl. § 6-50, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 2.5.4.

Fradrag etter sktl. § 6-50 kan gis i tillegg til fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring etter sktl. § 6-42 til samme organisasjon, hvis vilkårene for fradrag er oppfylt etter begge bestemmelsene, se nedenfor. Det er ikke et krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike gaver kan således etablere eller øke et underskudd til framføring.

8.2 Krav til organisasjonen

8.2.1 Generelt

For at det skal kunne gis fradrag, må mottakeren være et selskap, stiftelse eller sammenslutning som oppfyller følgende vilkår

- har sete i Norge eller i en annen EØS-stat
- ikke har erverv til formål
- oppfyller visse krav til aktivitet, se nedenfor
- er registrert i Enhetsregisteret, eller i et relevant offentlig register i hjemstaten for den aktuelle organisasjonen

Selskaper og sammenslutninger må i tillegg ha nasjonalt omfang 1. januar i det år gaven gis, jf. sktl. § 6-50 annet ledd første punktum. Tros- og livssynssamfunn må også oppfylle kravet til nasjonalt omfang. For stiftelser gjelder ikke noe slikt krav. Stiftelser må derimot motta offentlig støtte fra stat, fylkeskommune eller kommune i det år gaven gis. En utenlandsk stiftelse må fremlegge bekreftelse på at den mottar offentlig støtte i hjemlandet.

8.2.2 Nærmere om kravet ikke erverv til formål

Organisasjonen mv. som mottar gaven kan ikke ha erverv til formål. Om hvilke organisasjoner mv. som ikke har erverv til formål, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

I tillegg må organisasjonens vedtekter inneholde bestemmelser om dets formål. Vedtektene må også bestemme at ved en eventuell oppløsning av organisasjonen, skal midlene disponeres for organisasjonens formål, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 2.5.2. Er organisasjonen en stiftelse etter lov 15. juni 2001 nr. 59 (stiftelsesloven), vil virkningen av oppløsning følge av loven, og vilkåret vil dermed være oppfylt.

8.2.3 Nærmere om kravet til nasjonalt omfang

Ved vurderingen av om organisasjonen mv. har nasjonalt omfang, kan det legges vekt på organisasjonens formål og aktiviteter, jf. FSFIN § 6-50-1. I kravet til nasjonalt omfang ligger det at aktiviteten må drives ut over det rent lokale, men det kreves ikke aktivitet i alle fylker. For medlemsbaserte organisasjoner kreves det i tillegg at medlemmene har landsdekkende spredning. For giverorganisasjoner som har til formål å samle inn og donere penger til for eksempel utviklingshjelp, kreves det ikke nødvendigvis aktivitet på flere steder, men det stilles krav om at giverne har landsdekkende spredning. Selv om det ikke er et krav om et minste antall medlemmer/givere, vil antallet være en indikasjon på aktivitet og utbredelse av organisasjonen.

Lokale organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan, ved å slutte seg til en sentralorganisasjon, bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang. Det stilles imidlertid et minstekrav til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner før de som kollektiv kan regnes å ha nasjonalt omfang. Det kreves at underorganisasjonene er bundet av ett felles formål, samt at formålet fremgår av den sentrale organisasjonens vedtekter. Det er videre en forutsetning at det er det sentrale ledd som fører regnskap over mottatte gaver og som gir de nødvendige opplysninger i maskinlesbar form til Skattedirektoratet. Kravet er ikke til hinder for at underorganisasjonene kan motta og registrere gavene.

8.2.4 Nærmere om krav til organisasjonens aktivitet

Organisasjonen som mottar gaven må minst drive en av følgende aktiviteter

– omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper
– barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l.
– religiøs eller annen livssynsrettet aktivitet
– aktivitet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp
– katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader
– kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern

Finansdepartementet kan i forskrift gi nærmere regulering og begrensning av hvilke områder innenfor kulturvern, jf. strekpunkt 6, som skal være omfattet. Slik forskrift er ikke gitt.

8.2.5 Nærmere om kravet til registrering

Organisasjonen mv. må være registrert i Enhetsregisteret på innrapporteringstidspunktet, jf. FSFIN § 6-50-3 tredje ledd.

Det er ikke krav om at utenlandske organisasjoner mv. må være registrert i Enhetsregisteret. Utenlandske organisasjoner mv. må imidlertid være registrert i et relevant offentlig register i hjemstaten for de aktuelle organisasjonene.

8.2.6 Brudd på vilkår

Ved grove brudd på vilkårene kan skattekontoret for en periode på inntil tre år frata organisasjonen retten til å motta gaver med fradragsrett, jf. sktl. § 6-50 tredje ledd.

8.2.7 Utelukkelse fra gavefradragsordningen ved brudd på folkeretten

Finansdepartementet kan bestemme at organisasjoner som ellers oppfyller vilkårene i gavefradragsordningen ikke kan motta gaver med rett til fradrag for giver, jf. sktl. § 6-50 fjerde ledd. Bestemmelsen skal sikre norsk oppfølging av vedtak i FNs sikkerhetsråd. Et slikt vedtak kan gjelde både for organisasjoner som allerede er godkjent og for organisasjoner som oppfyller vilkårene, men som ennå ikke er godkjent.

Fradragsretten bortfaller ved departementets vedtak. Gaver som er gitt frem til vedtak er truffet er fradragsberettiget hvis vilkårene for fradrag var oppfylt da gaven ble ytet.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om innhenting av opplysninger fra organisasjonen til bruk ved vurdering av utelukkelse fra gavefradragsordningen, jf. sktl. § 6-50 fjerde ledd tredje punktum. Slike regler var ikke gitt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet.

8.2.8 Offentlig innsyn i mottatte gavebeløp

Skattedirektoratet utarbeider så langt som mulig årlig en offentlig tilgjengelig liste over alle organisasjonene som har mottatt fradragsberettiget gave etter sktl. § 6-50, med oversikt over samlet gavebeløp for den enkelte organisasjon.

8.3 Vilkår knyttet til gaven

8.3.1 Generelt

Fradragsretten gjelder for gaver som oppfyller følgende vilkår
– består av et pengebeløp
– minst utgjør kr 500 i løpet av inntektsåret
– innberettes i maskinlesbar form til Skattedirektoratet

Maksimalt fradrag er kr 20 000 per år.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret er beløpsgrensen for maksimalt fradrag hevet fra kr 20 000 til kr 25 000 per år.

8.3.2 Nærmere om minstebeløpet

Skattyter må gi minst kr 500 til den enkelte organisasjon for å få fradrag, jf. sktl. § 6-50 femte ledd første punktum. Mindre pengebeløp til organisasjonen flere ganger i løpet av året gir rett til fradrag, forutsatt at organisasjonen totalt mottar minst kr 500 fra den enkelte giver i løpet av inntektsåret. Gaver til flere organisasjoner kan ikke legges sammen ved anvendelsen av den nedre grensen.

8.3.3 Nærmere om det maksimale fradragsbeløp

Det gis maksimalt fradrag med et beløp på kr 20 000 årlig, jf. sktl. § 6-50 femte ledd annet punktum. Dette gjelder uavhengig av hvor mange organisasjoner skattyter har gitt gaver til. Har skattyteren gitt mer enn maksimumsbeløpet ett inntektsår, kan det overskytende ikke overføres til fradrag et senere år. For ektefeller gjelder beløpsgrensen for hver av dem. Hver ektefelle kan således få fradrag for eget innrapportert beløp inntil kr 20 000, men det er ikke adgang til å overføre beløp som er innrapportert hos den ene ektefellen til fradrag hos den andre. Om adgang til å korrigere feil ved innrapporteringen, se nedenfor.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret er beløpsgrensen for maksimalt fradrag hevet fra kr 20 000 til kr 25 000 per år.

8.3.4 Innberetning

Det er et vilkår for fradrag at mottatte gaver innrapporteres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet fra organisasjonens sentrale ledd, jf. FSFIN § 6-50-3 annet ledd. Ved feil eller manglende innrapportering må skattyter snarest mulig henvende seg til organisasjonen og be om ny innrapportering.

Nærmere om de kravene som stilles for fradragsrett, se FSFIN § 6-50-3 annet ledd og samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt (lignl.) kapittel G.

Skattytere som gir gaver til utenlandske organisasjoner mv. med sete i EØS-området må selv gi opplysninger om gaven i sin selvangivelse. Skattyter må på forespørsel kunne fremlegge kvittering fra organisasjonen over mottatt gave. Kvitteringen må inneholde alle opplysninger som er nødvendig for riktig fastsetting av fradraget, herunder givers navn, adresse, norsk fødselsnummer/organisasjonsnummer og gavebeløp i norske kroner.

8.4 Saksbehandling

8.4.1 Generelt

Organisasjonen mv. må selv søke skattekontoret om forhåndsgodkjenning etter sktl. § 6-50. Søknad fra utenlandske organisasjoner skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Søknaden kan sendes til et hvilket som helst skattekontor eller til Skattedirektoratet som vil fordele søknaden videre til forhåndsgodkjenning hos det aktuelle skattekontoret.

En søknad skal inneholde

- en redegjørelse for at organisasjonen mv. ikke har erverv til formål
- en redegjørelse for hvilken type aktivitet organisasjonen mv. driver, samt at denne faller inn under godkjente formål i sktl. § 6-50 første ledd alternativene a) til f)
- en redegjørelse for at organisasjonen mv. har nasjonalt omfang per 1. januar i det året gaven mottas. Omfanget må dokumenteres, f.eks. ved oversikt over omfanget av organisasjonens aktivitet, hvor aktiviteten utøves, antall medlemmer/givere, geografisk utbredelse mv.
- organisasjonens vedtekter, herunder kreves at vedtektene inneholder bestemmelse om organisasjonens formål, samt at organisasjonens midler i tilfellet oppløsning skal tilfalle tilsvarende godkjent formål

– organisasjonens årsregnskap og årsberetning
– for stiftelser skal dokumentasjon for mottatt offentlig støtte vedlegges søknaden

Det er skattekontoret som tar stilling til om organisasjonen tilfredsstiller vilkårene for å motta gave med fradragsrett for giveren.

Kommer skattekontoret til at vilkårene er oppfylt, sendes kopi av forhåndsgodkjenningen til Skattedirektoratet. Dersom Skattedirektoratet ikke har innvendinger mot godkjenningen vil organisasjonen bli ført opp på listen over godkjente organisasjoner på skatteetaten.no. Har Skattedirektoratet innvendinger mot godkjenningen, vil organisasjonen motta et begrunnet avslag.

Dersom skattekontoret har kommet til at ett eller flere av vilkårene for godkjennelse ikke er oppfylt, vil organisasjonen motta en begrunnelse for dette. Dersom en organisasjon ikke er enig i skattekontorets vurdering, kan organisasjonen forelegge saken for Skattedirektoratet.

8.4.2 Lokale organisasjoner tilknyttet sentral sammenslutning

Lokale organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan ved å slutte seg til en sentralorganisasjon bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang, se pkt. 8.2.3. Det er en forutsetning at det er det sentrale ledd som fører regnskap over mottatte gaver og som gir de nødvendige opplysninger i maskinlesbar form til Skattedirektoratet innen fastsatte frister.

Det stilles også krav om at regnskapet blir revidert av revisor dersom gavene overstiger kr 10 000 i året, jf. FSFIN § 6-50-3 første ledd. Lokale organisasjoner kan etter dette motta og registrere gaver, men må så rapportere dette til det sentrale leddet i organisasjonen som har ansvaret overfor ligningsmyndighetene for at lovens og forskriftens vilkår er oppfylt.

9 Gaver til en stats alminnelige statskirke

Det er fradragsrett for gaver til Den norske kirke og en EØS-stats alminnelige statskirke innenfor rammene for gaver til frivillige organisasjoner. Dette gjelder under forutsetning av at gaven blir innrapportert på tilsvarende måte som for frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50 sjette ledd.

10 Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning

10.1 Maksimumsfradrag

Fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten driver
– yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet, og/eller
– vitenskapelig forskning

kan på visse vilkår samlet gis med inntil kr 10 000 uten begrensning i forhold til skattyters inntekt. Fradrag for tilskudd med inntil kr 10 000 kan dermed etablere eller øke et underskudd til framføring. Kreves det fradrag for mer enn kr 10 000, kan samlet fradrag gis med inntil 10 % av skattyterens alminnelige inntekt (før fradrag for tilskuddet) etter fradrag for framførte underskudd fra tidligere år. Se sktl. § 6-42.

10.2 Vilkår for fradrag, tilskudd til yrkesopplæring

Skattyteren kan kreve fradrag for tilskudd til institutt som forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet. Det settes som vilkår at Stortinget eller et departement har rett til å oppnevne ett eller flere styremedlemmer til instituttet. Om rekkevidden av bestemmelsen, se FIN 4. juni 1985 i Utv. 1985/396 og FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273.

Det er en forutsetning at yrkesopplæringen kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet eller for hans bransje, utover den betydning en mer allmenpreget opplæring har for alle eller de fleste næringsdrivende. Om de kravene som stilles for at opplæringen skal anses som fagspesifikk yrkesopplæring, se FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273.

Tilskudd kan ytes til faste skoler og enkeltstående kurs.

Fradrag for tilskudd til yrkesopplæring gis i den virksomheten den vedrører.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.3 Vilkår for fradrag, tilskudd til vitenskapelig forskning

Det kan kreves fradrag ved inntektsfastsettingen for tilskudd (gave, donasjon mv.) til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Det er ikke noe krav om at giveren driver virksomhet.

Vitenskapelig forskning vil som regel være undersøkelses- og utredningsarbeid som foretas av vitenskapelig kvalifisert personale og som får vitenskapelige artikler og/eller bøker som resultat. Arbeid med innsamling og katalogisering av informasjon vil være en naturlig del av underlagsarbeidet for forskningen. Som kostnad til vitenskapelig forskning anses også lønn for vitenskapelig personale, erverv av vitenskapelig materiale, f.eks. fagbøker, utstyr og instrumenter til bruk i forskningen.

For at kravet til statlig medvirkning skal være oppfylt må staten være representert i instituttets styre ved at vedkommende fagdepartement (eventuelt Regjeringen eller Stortinget) er gitt adgang til å oppnevne en representant til instituttets styre. Slik oppnevning må også være gjennomført. Dette vilkåret er oppfylt bl.a. for universitetene, vitenskapelige høyskoler og institutter ved disse. Om rekkevidden av bestemmelsen, se FIN 4. juni 1985 i Utv. 1985/396 og FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273. Om at bidraget må behandles separat og øremerkes når instituttet ikke utelukkende driver vitenskapelig forskning, se FIN 29. september 1988 i Utv. 1988/720.

10.4 Saksbehandling

Instituttet må selv søke skattekontoret om forhåndsgodkjenning. En søknad skal inneholde instituttets vedtekter, og det må fremgå av disse at et departement (eventuelt Regjeringen eller Stortinget) er gitt adgang til å oppnevne en representant til instituttets styre. Vedtektene må også bestemme at overskytende midler ved en eventuell oppløsning skal anvendes i overensstemmelse med instituttets formål. Videre bør det redegjøres for instituttets aktivitet og for øvrig på hvilket grunnlag vilkårene i § 6-42 anses oppfylt.

Skattekontoret sender forhåndsgodkjenningen til Skattedirektoratet som, hvis det ikke har innvendinger, fører instituttet opp på listen over godkjente institutter. Dersom skattekontoret har kommet til at ett eller flere av vilkårene for godkjennelse ikke er oppfylt, vil instituttet motta en begrunnet uttalelse om dette. Dersom instituttet ikke er enig i skattekontorets vurdering, kan instituttet forelegge saken for Skattedirektoratet.

Institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, og som mottar tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven, har plikt til å gi oppgave til ligningsmyndighetene om slike tilskudd i maskinlesbar form, se samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt kapittel D.

Fradrag for ytet tilskudd inngår ikke i minstefradraget.

Det er ikke fradragsrett for medlemskontingenter o.l. i foreninger eller institutter som forestår vitenskapelig forskning og heller ikke for lodd i lotterier hvor inntektene skal gå til forskningsformål.

Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning er et fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

Oversikt over institutter registrert som godkjent finnes på skatteetaten.no.

Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.

1 Forvaltningsgebyr

Omkostninger ved oppbevaring/forvaltning av verdipapirer som kan gi skattepliktig inntekt, er fradragsberettiget. Eksempel på slike omkostninger kan være leie av bankboks som brukes til oppbevaring av slike verdipapirer.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forvaltningsgebyr som fylkesmannen beregner seg av påløpte renter av bankkonti tilhørende personer som er satt under vergemål er fradragsberettiget. Fradraget er et «fordelingsfradrag», se emnet «Fordelingsfradrag».

2 Gebyr knyttet til indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning

2.1 Generelt

Om beskatning av avkastning og gevinst/tap på indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.4. Se også FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170, FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

2.2 Tegningsgebyr

Gebyrer som knytter seg til etableringen av spareordninger, ofte kalt tegningsgebyr eller etableringsgebyr, er fradragsberettiget etter de alminnelige regler, jf. sktl. § 6-1.

Gebyret anses å knytte seg til avkastningen av spareordningen og er fradragsberettiget på det tidspunkt avkastningen gjøres opp. Der spareordningen er utformet slik at en økning i indeksen ett år ikke kan tapes ved en nedgang i indeksen et senere år, skal tegningsgebyret komme til fradrag med en forholdsmessig del over bindingstidens løpetid. Hvis avkastningen først er endelig ved utløpet av spareordningens løpetid, kommer gebyret til fradrag ved opphøret.

2.3 Gebyr ved førtidig innløsning

Vederlag kunden betaler for å komme seg ut av spareordningene før bindingstidens utløp (avbruddsgebyr) behandles som tap ved innløsningen. Avbruddsgebyr er fradragsberettiget, når spareformen er i virksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev. Om begrepet «mengdegjeldsbrev», se emnet «Verdipapirer», pkt. 1. Tilsvarende gjelder for administrasjonsgebyr som debitor beregner for å dekke kostnadene ved den førtidige innløsningen.

Foreligger det en positiv avkastning, kan avbruddsgebyret også utenfor virksomhet avregnes mot denne innenfor rammen av den positive avkastningen, se FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975. Slik avregning kan imidlertid ikke gjøres for administrasjonsgebyret.

3 Gebyrer i forbindelse med registrering i verdipapirregister

3.1 Årsavgift

Årsavgift vedrørende kontohold i verdipapirregister er fradragsberettiget både i og utenfor virksomhet.

3.2 Transaksjonsgebyr

Transaksjonsgebyrer til kontofører eller megler, herunder gebyr ved flytting og frigivelse av verdipapir, er ikke fradragsberettiget ved direkte fradragsføring i transaksjonsåret, men skal tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap i realisasjonsåret.

Om transaksjonsgebyrer ved erverv og realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.3.

3.3 Etablering av handelsfullmakt

Gebyr til kontofører for etablering av fullmakt til å omsette verdipapir gir ikke direkte fradragsrett, men skal først tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap ved første realisasjon som finner sted på grunnlag av fullmakten.

4 Uttaksprovisjon

På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløp.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved inntektsligningen skal uttaksprovisjonen i sin helhet gå til fradrag i det år uttaksprovisjonen blir avregnet. Dette gjelder selv om uttaksprovisjonen overstiger akkumulerte renter på kontoen, og uten hensyn til om det dreier seg om konti i eller utenfor virksomhet.

5 Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv.

Etter ulike ordninger belaster mange banker kundene med gebyrer når de bruker betalingskort, giro, sjekker mv. som betalingsmiddel eller ved uttak av kontanter. Fradrag ved inntektsligningen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

6 Kontoholdsgebyr

Kontoholdsgebyr er et månedlig/årlig gebyr som enkelte banker belaster kundene uavhengig av faktiske innskudd eller uttak. Fradrag ved inntektsligningen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

7 Medlemskap i fordelsordninger

Frivillig innbetalt gebyr som bare gir kunden fordeler i banken, f.eks. ved å redusere ikke-fradragsberettigede kostnader til girobetaling, uttaksgebyr mv., er ikke fradragsberettiget. Gebyr kan likevel være fradragsberettiget dersom ordningen hovedsakelig reduserer gebyrer mv. som er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

8 Låneomkostninger mv.

Om omkostninger ved etablering mv. av lån, se emnet «Renter av gjeld».

Gevinst- og tapskonto

– *Sktl. § 9-7, § 14-44 til § 14-48, § 14-52, § 14-70, § 14-72 og § 18-6 femte ledd.*

1 Oppretting av gevinst- og tapskonto

1.1 I virksomhet

I virksomhet skal det som utgangspunkt opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hvert

– enkeltpersonforetak
– deltakerlignet selskap, og
– aksjeselskap, innretning mv.

Driver en person eller et selskap flere atskilte virksomheter, skal det opprettes én gevinst- og tapskonto for hver virksomhet, jf. sktl. § 14-45 første ledd. Det må vurderes konkret hva som er en eller flere virksomheter.

Ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, skal det ikke beregnes personinntekt når samlet gevinst i inntektsåret ikke overstiger kr 150 000, jf. sktl. § 12-11 fjerde ledd. For slike gevinster må det opprettes en egen gevinst- og tapskonto.

1.2 Utenfor virksomhet

I inntektsgivende aktivitet utenfor virksomhet skal det som hovedregel opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver person i den utstrekning vedkommende har gevinst, tap mv. som skal inn på slik konto. I et bruttolignet sameie opprettes ikke gevinst- og tapskonto i sameiet, men hos hver av sameierne.

1.3 Ektefeller

Det opprettes gevinst- og tapskonto for hver virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet som eies/drives av den ene eller begge ektefellene. Det opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver aktuelle kommune i felles bedrift. Driver ektefellene

virksomheten som deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48, er det selskapet som skal opprette gevinst- og tapskonto.

1.4 Skatteplikt til flere kommuner

For forskuddspliktige skattytere skal det opprettes én gevinst- og tapskonto for hver kommune som skal tilordnes gevinst eller tap, jf. sktl. § 14-45 første ledd. Dette må gjøres i den utstrekning det er nødvendig av hensyn til reglene om stedbunden beskatning av inntekts- og fradragsføring fra gevinst- og tapskonto. Det samme gjelder for etterskuddspliktige selskaper hjemmehørende i utlandet for gevinster/tap som følger reglene om stedbunden beskatning.

2 Hva skal tilføres kontoen

2.1 Gevinst/tap på driftsmidler som avskrives etter saldoreglene og driftsmidler som er særskilte for kraftverk og som avskrives lineært

Ved realisasjon av driftsmidler i og utenfor virksomhet skal

- gevinst/tap i saldogruppe e-i
- gevinst/tap vedrørende særskilte driftsmidler i kraftverk som kan avskrives lineært etter sktl. § 18-6
- negativ saldo (gevinst) i saldogruppe b, forretningsverdi, (men ikke tom positiv saldo, dvs. tap)

overføres til gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder også ved delvis realisasjon. Om gevinstberegningen i slike tilfelle, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

2.2 Gevinst og tap på driftsmidler som ikke følger saldoreglene

2.2.1 Driftsmidler i virksomhet

Ved realisasjon i virksomhet av driftsmidler som

- ikke er avskrivbare, med unntak for finansielle eiendeler som aksjer, verdipapirer mv.
- avskrives lineært eller skjønnsmessig, eller
- er direkte kostnadsført i ervervsåret

kan eventuell gevinst inntektsføres i realisasjonsåret. I den utstrekning gevinst ikke er inntektsført, skal den overføres til virksomhetens gevinst- og tapskonto. Se sktl. § 14-52. Eventuelt tap skal alltid overføres til gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder også ved realisasjon av arealer som er driftsmiddel i jord- og skogbruksnæring. Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon av ikke-avskrivbar forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

(Eventuell gevinst/tap på finansielle eiendeler i virksomhet skattlegges/fradras i realisasjonsåret, se f.eks. FIN 13. mai 1997 i Utv. 1997/884.)

2.2.2 Særlig om tomtegevinster

Gevinst ved realisasjon av tomt som er driftsmiddel i virksomhet følger reglene for øvrige ikke-avskrivbare driftsmidler, se ovenfor. I de tilfeller tomtene er å betrakte som omløpsmidler i virksomhet (varelager), kan ingen del av gevinsten føres på gevinst- og tapskonto.

2.2.3 Driftsmidler utenfor virksomhet

Ved realisasjon av driftsmidler utenfor virksomhet som ikke kan avskrives etter saldoreglene, f.eks. utleiebolig eller tomt under avskrivbar bygning, kan gevinsten/tapet ikke overføres gevinst-/tapskonto, men skal skattlegges/fradras i realisasjonsåret. Ved realisasjon av avskrivbar bygning med tomt utenfor virksomhet må derfor vederlaget splittes dersom gevinsten/tapet vedr. bygningen skal overføres gevinst- og tapskonto.

2.3 Gevinst/tap ved stiftelse av rettighet i formuesobjekt

Stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag er likestilt med realisasjon av en del av formuesobjektet så langt som rettigheten rekker, jf. sktl. § 9-2 annet ledd. Reglene om overføring til gevinst- og tapskonto gjelder også ved slik stiftelse av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

rettighet dersom det underliggende formuesobjektet er et driftsmiddel av slik art at gevinst/tap følger reglene om overføring til gevinst-/tapskonto.

2.4 Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren

Om gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

2.5 Inntektsføring av vederlag mv.

Er vederlaget mv. ved realisasjon av hele driftsmidlet som står på en saldo i gruppe e-i, inntektsført i sin helhet i realisasjonsåret, skal eventuell restsaldo overføres til gevinst- og tapskonto. Ved delvis inntektsføring, foretas en vanlig gevinst- og tapsberegning med det ikke-inntektsførte restvederlaget mv. som utgangsverdi.

2.6 Betinget avsatt gevinst

Om når og hvor stor del av gevinsten som skal tilføres gevinst- og tapskonto i tilfeller hvor skattyteren ikke reinvesterer en betinget avsatt gevinst, se emnet «Betinget skattefritak».

3 Inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskontoen

3.1 Hovedregel

Er gevinst- og tapskontoens netto beløp ved årets utgang positiv, dvs. at gevinster mv. er større enn tap, skal minst 20 % av nettobeløpet på kontoen inntektsføres, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd første punktum.

Er kontoens nettobeløp ved årets utgang negativ, dvs. at tapene er større enn gevinstene, kan inntil 20 % av nettobeløpet fradragsføres etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd annet punktum.

3.2 Kontobeløp under kr 15 000

Er gevinst- og tapskonto positiv ved årets utgang, men nettobeløpet er under kr 15 000 etter at årets gevinst og tap mv. er tilført, men før årets inntektsføring fra kontoen, skal hele beløpet inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 annet ledd.

Er kontoen på tilsvarende måte negativ med et tallbeløp mindre enn kr 15 000 kan hele eller deler av beløpet fradragsføres etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-47 første ledd.

3.3 Oppgjør av kontoen

I følgende tilfeller skal kontoen gjøres opp ved at rest positivt beløp inntektsføres eller negativt beløp fradragsføres, jf. sktl. § 14-48

- ved oppgjør av dødsbo etter offentlig skifte i de tilfellene hvor gevinst- og tapskonto ikke videreføres hos gjenlevende ektefelle eller annen arving i medhold av sktl. § 9-7 første eller annet ledd. Om videreføring ved arv og gave, se pkt. 3.4, pkt. 3.5 og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».
- ved likvidasjon av selskap som er eget skattesubjekt, i likvidasjonsåret
- ved oppløsning av deltakerlignet selskap, i oppløsningsåret
- ved opphør av skatteplikt til Norge etter norsk intern rett, i opphørsåret. Omfatter opphøret av skatteplikt andel i deltakerlignet selskap, skal inntekts- og fradragsføringen skje med slik andel av beløpet på selskapets gevinst- og tapskonto, som tilsvarer den andel som etter det underliggende rettsforhold må tilordnes den/de deltaker(e) som skatteplikten opphører for. Om unntak for oppgjør av gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt på grunn av flytting til annen EØS-stat, se nedenfor.

Med mindre vilkårene ovenfor er oppfylt, skal det ikke foretas noe oppgjør av enkeltpersonforetaks/selskaps gevinst- og tapskonto fordi

- virksomheten opphører i enkeltpersonforetak
- virksomheten opphører i aksjeselskap uten at selskapet oppløses

– deltakerlignet selskap som er formelt stiftet etter selskapsloven, opphører å drive virksomheten uten å bli oppløst
– en deltaker i deltakerlignet selskap dør

Om når et deltakerlignet selskap anses oppløst, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

3.4 Videreføring av gevinst- og tapskonto ved arv

Ved arv skal dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte, overta avdødes gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Etter utlodning fra dødsbo skal gevinst- og tapskonto som knytter seg til virksomhet, videreføres av arving som overtar virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Er gevinst- og tapskontoen ikke knyttet til en virksomhet, skal den overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet, når de overtar ansvaret for avdødes gjeld, jf. sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum. Se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2. Ved offentlig skifte skal gevinst- og tapskonto som ikke skal videreføres etter disse reglene, inntekts-/fradragsføres senest før dødsbo under offentlig skifte sluttes, jf. sktl. § 14-48 første ledd, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.10.

3.5 Videreføring av gevinst- og tapskonto ved gave og gavesalg

Den som overtar virksomhet ved gave eller gavesalg, skal tre inn i gevinst- og tapskonto knyttet til virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum. Gaveoverføring/gavesalg hvor gevinst- og tapskonto ikke er knyttet til virksomhet, vil ikke påvirke giverens/selgerens rett og plikt til å videreføre en gevinst- og tapskonto. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 3.2 og pkt. 3.3.

Ved overdragelse av virksomhet ved gavesalg til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 eller 2, (arv på grunnlag av slektskap eller ekteskap), kan overdrageren velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd komme til anvendelse, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Nærmere om dette, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2.

3.6 Inntektsføring av gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt til Norge

3.6.1 Generelt

Utgangspunktet er at gevinstsaldo skal inntektsføres i sin helhet det året skatteplikten til Norge opphører etter norsk internrett, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd.

Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 14-48 femte ledd. Nærmere om reglene ved fusjon og fisjon, se henholdsvis emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

3.6.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

– Personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Det er ikke noe krav om at personlig skattyter driver virksomhet
– Selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må det være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum, jf. sktl. § 10-64 bokstav b
– Skattyter må stille sikkerhet dersom det ved utflyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Kravet til sikkerhet fastsettes av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skattedirektoratet, som med endelig virkning avgjør om det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde punktum. Foreligger det ikke lenger noen slik risiko, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyter treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd femte punktum.

3.6.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd sjette og syvende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet i et senere inntektsår ikke lenger er oppfylt,
- personen/selskapet blir bosatt/hjemmehørende i et land utenfor EØS,
- et selskap flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- et selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal gjenstående på gevinst- og tapskonto inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

4 Opphør av virksomhet

Opphør av virksomhet fører ikke i seg selv til at virksomhetens felles gevinst- og tapskonto skal gjøres opp. Det skal fortsatt inntekts-/fradragsføres fra gevinst- og tapskontoen etter de vanlige reglene. Om når gevinst- og tapskonto skal gjøres opp, se ovenfor.

Om adgang til å overføre til gevinst og tapskonto gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler i år etter det året virksomheten har opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

5 Fusjon

Gevinst- og tapskonto skal ikke gjøres opp ved en eventuell skattefri fusjon, men skal videreføres i det overtakende selskapet.

6 Fisjon

Om fordeling av gevinst- og tapskonto ved skattefri fisjon, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.10.2.

7 Skifte av eierform

Enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap kan i visse tilfeller omdannes til deltakerlignet selskap/aksjeselskap på en slik måte at overføringer av eiendeler og gjeld ikke behandles som realisasjon. Om vilkårene for dette, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform». I slike tilfeller kan virksomhetens felles gevinst- og tapskonto overføres.

Behandles overføring som realisasjon, kan gevinst og tapskonto ikke overføres.

Gjeld

- *Sktl. § 4-1 første ledd, § 4-3, § 4-30 og § 4-31.*
- *Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt av 15. desember 2006 nr. 81 VII overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd.*
- *Skattebetalingsloven § 6-1 og § 6-2.*

1 Hovedregel

1.1 Generelt

Den gjeld som påhviler skattyter ved inntektsårets utgang, er som hovedregel fradragsberettiget ved formuesligningen, jf. sktl. § 4-1 første ledd.

Som «gjeld» regnes enhver rettslig forpliktelse som påhviler skattyter til å yte noe til andre i penger eller pengers verdi. Det er uten betydning om gjelden er rentebærende

eller ikke, og hvordan den er oppstått. Det er ikke noe vilkår at skattyter har mottatt krav på beløpet ved inntektsårets utgang, f.eks. i form av regning eller faktura.

Om fradrag for gjeldsrenter i skattyters inntekt, se emnet «Renter av gjeld».

1.2 Ettergitt gjeld

Gjeld som er ettergitt ved inntektsårets utgang er ikke fradragsberettiget som gjeld. Det samme gjelder hvor ettergivelsen er gitt på bestemte betingelser, hvis de avtalte betingelsene er overholdt ved inntektsårets utgang.

1.3 Pantegjeld med eller uten begrenset personlig ansvar

Eier skattyter et formuesobjekt som er stilt som pant for gjeld som ingen har personlig ansvar for, kan gjelden fradras hos skattyter i den utstrekning den ikke overstiger ligningsverdien av pantet ved årets utgang. Det samme gjelder dersom skattyter er personlig ansvarlig for gjelden, såfremt ansvaret er begrenset til panteobjektets verdi.

1.4 Ektefelles og barns gjeld

Fradragsretten omfatter også ektefelles og barns gjeld, når disse lignes sammen med skattyter, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» og emnet «Barn og ungdom».

1.5 Verdsetting

Gjeld i norske kroner settes til pålydende, uavhengig av om den er rentebærende.

Gjeld i utenlandsk valuta, omregnes til norske kroner etter kursen ved inntektsårets utgang.

Forpliktelser som består i annet enn penger settes til omsetningsverdi ved inntektsårets utgang av det som skal leveres. Ved salg med forskuddsbetaling verdsettes forpliktelsen normalt til det mottatte vederlag.

1.6 Fradragsberettigede forpliktelser

Til fradrag i formuen kommer bl.a. følgende forpliktelser

- gjeld til låneinstitusjon, f.eks. bank, kredittforetak eller lignende
- gjeld i forbindelse med kredittkjøp av forbruksvarer
- avbetalingsgjeld
- gjeld til privatpersoner
- fremtidige garanti/reklamasjons- og servicekostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang. Se emnet «Garanti- og reklamasjonskostnader»
- kausjonsansvar, hvor ansvaret har blitt ubetinget, se nedenfor
- påløpte lønninger, feriepenger mv., selv om kravet ikke er forfalt til betaling
- skyldig arveavgift ved arv og gaveoverføring, selv om arveavgiften ennå ikke er fastsatt. Se for øvrig emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 4.2
- merverdiavgift som står ubetalt per 31. desember i inntektsåret:
- skyldig skatt, trygdeavgift mv. begrenset til
  - forskuddsskatt som er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
  - restskatt/trygdeavgift som er utlignet før utgangen av inntektsåret
  - skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt eller -avgift som fastsettes (vedtas) ved endring av ligning før inntektsårets utgang
- renter av skatt når rentene er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
- verdien av plikt til å yte livrente som er skattepliktig formue etter sktl. § 4-2 annet ledd, jf. sktl. § 4-3 annet ledd

1.7 Særlig om kausjonsansvar

En kausjonsforpliktelse kommer til fradrag ved formuesligningen fra det tidspunkt kausjonsforpliktelsen blir gjort gjeldende.

Ved «simpel kausjon» anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget gjeld etter at den er forfalt og det viser seg at hoveddebitor ikke er i stand til å betale den gjeld det

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

er kausjonert for. Hvis det på et tidligere tidspunkt konstateres at hoveddebitor er insolvent, anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget gjeld fra dette tidspunkt.

Ved «selvskyldnerkausjon» anses kausjonsforpliktelsen som gjeld fra det tidspunkt hoveddebitor har misligholdt den forpliktelsen det er kausjonert for, uavhengig av hva som er grunnen til misligholdet. Hvis det før forfall kan konstateres at hoveddebitor er insolvent, anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget fra dette tidspunkt.

Hvis en forbruker (privatperson) stiller kausjon overfor en bank eller annen finansinstitusjon, blir kausjonsforpliktelsen ubetinget når institusjonen har tatt rettslige skritt mot hoveddebitor for å få tvangsgrunnlag, jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) § 71 første ledd. Har institusjonen tvangsgrunnlag for utlegg, kan kravet rettes mot kausjonisten når det er begjært utlegg mot låntakeren, jf. finansavtaleloven § 71 annet ledd.

Hvis en forbruker (privatperson) har stilt pant for gjeld overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan krav mot kausjonisten først fremmes når det er gått tre måneder fra institusjonen har begjært tvangsdekning i pantet, jf. finansavtaleloven § 71 tredje ledd.

Hvis kausjonistens regresskrav overfor hoveddebitor har verdi, skal det føres opp som formuespost hos kausjonisten. Hoveddebitors gjeld er restkrav fra kreditor tillagt regresskrav fra kausjonisten(e).

2 Særlig om eierandelskapital

Sparebanker som er finansiert med eierandelskapital, vil kunne fratrekke slik eierandelskapital, overkursfond og utjevningsfond som gjeld, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav i. Tilsvarende gjelder for gjensidig forsikringsselskap og kredittforeninger.

Egenkapitalbevisene (grunnfondsbevisene) formuesbeskattes hos eierne. Om verdsetting, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 3.2.

3 Unntak, ikke fradragsberettigede forpliktelser

3.1 Generelt

Følgende forpliktelser kommer ikke til fradrag i formuen

- forpliktelser, som er avhengig av at en betingelse inntrer, f.eks. kausjonsforpliktelse, se ovenfor og sktl. § 4-3 bokstav a
- tidsbegrensede bruksrettigheter som er påheftet skattyters formuesobjekter, f.eks. forpliktelsen til å stille hus til disposisjon i forbindelse med forskuddsbetalt husleie, se sktl. § 4-3 bokstav b
- kapitalverdien av føderåd påheftet den skattepliktiges eiendom, se sktl. § 4-3 bokstav c
- verdien av forpliktelser til periodiske ytelser som skal erlegges i et begrenset tidsrom. Dette gjelder for eksempel pensjoner, se sktl. § 4-3 bokstav c
- renter av gjeld så lenge renteterminen ikke er forfalt til betaling, se sktl. § 4-3 bokstav d
- utbytte av verdipapirer så lenge utbyttet ikke er forfalt til betaling, se sktl. § 4-3 bokstav d
- påløpt ikke forfalt skatt, trygdeavgift mv. så som
  - forskuddsskatt som ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang. Ved ligningen for 2015 vil dette gjelde forskuddsskatt for inntektsåret 2016 for personlige skattytere og inntektsåret 2015 for upersonlige skattytere, jf. skattebetalingsloven § 6-1 og § 6-2
  - restskatt/trygdeavgift som ikke er utlignet før utgangen av inntektsåret. Ved ligningen for 2015 vil dette alltid gjelde for påregnelig restskatt/trygdeavgift
  - skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt/avgift som fastsettes (vedtas) ved endring av ligning etter inntektsårets utgang

  - renter av skatt/avgift når rentene ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
  - utsatt skatt ført i regnskapet
- verdien av plikt til å yte individuell livrente som er unntatt fra formuesskatteplikt etter overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd, se overgangsregelen annet ledd. Om hvilke livrenter som omfattes av overgangsregelen, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 2.2

3.2 Tosidige avtaler som ikke er helt oppfylt fra begge sider

Dersom en avtale om salg, arbeidsytelse/leie mv. ikke er oppfylt for noen del fra begge parter, skal det ikke tas hensyn til avtalen ved formuesligningen hos noen av partene.

- Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelsen som skal leveres som er selgerens gjeld. I praksis vil en i normaltilfelle kunne legge til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdien blir å føre opp som gjeld hos selgeren.
- Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøper ikke har betalt, er kjøperens forpliktelse å betale gjeld.

Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, blir de samme prinsipper å legge til grunn.

4 Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner

4.1 Hovedregel

Når skattyter har formue i flere kommuner, fratrekkes gjelden som hovedregel forholdsmessig etter størrelsen av bruttoformuen i hver kommune.

4.2 Hyttekommuner

Når formuen i en eller flere kommuner bare består av fritakslignet fritidseiendom, skal gjelden først fordeles til fradrag i formue som er skattepliktig til andre kommuner. Deretter skal eventuelt udekket gjeld fratrekkes i den såkalte hyttekommunen(e), se sktl. § 4-30 annet ledd.

4.3 Deltakerlignet selskap

Om fordeling av gjeld i et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». Dersom skattyter har andeler i deltakerlignet selskap, er det nettoverdien av slike andeler som skal tas med i bruttoformuen, eventuelt fordelt på kommuner ved ligningen av selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Dersom gjelden i selskapet er større enn formuesverdien av eiendelene og skattyter har krav på fradrag, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», skal det fradragsberettigede nettobeløp hos deltakerne fordeles mellom kommunene sammen med deltakerens øvrige gjeld.

4.4 Ektefeller

For ektefeller foretas fordeling mellom kommunene særskilt for hver av dem. Udekket gjeld hos den ene (også etter at eventuell hyttekommune er belastet, jf. ovenfor), fradras i den andre ektefelles formue.

5 Utland

5.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med formue i utlandet

For person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende i Norge som enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor formuen i slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeld i Norge begrenses, jf. sktl. § 4-31. Om gjennomføring av slik begrensning, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.3. Er formuen i fast eiendom eller virksomhet i utlandet ikke

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtalen, skal skattyter ha fradrag for all gjeld, også gjeld i utlandet.

Om når andel i ferieanlegg («time-share») i utlandet anses som andel i fast eiendom, se emnet «Bolig – tidsparter (time-share)».

5.2 Utenlandsboende med formue i Norge

5.2.1 Generelt

Utenlandsboende skattytere med stedbunden formue i Norge har krav på fradrag for den gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som skattlegges her i riket, jf. sktl. § 4-31 femte ledd.

Pantegjeld som er stiftet og tinglyst ved anskaffelse av eiendom i Norge, eller ved senere påkostning bør godtas, men normalt ikke annen gjeld, således ikke skattegjeld og skyldig arveavgift selv om den vedrører stedbunden formue her i landet.

5.2.2 Flere kommuner

Dersom utenlandsboende skattytere er skattepliktige for formue til flere kommuner i Norge, fordeles ikke gjelden forholdsmessig. Dersom gjelden i en kommune overstiger bruttoformuen, skal den overskytende gjeld etter krav fra skattyter trekkes fra i formuen i de øvrige kommuner.

Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.

- *Sktl. § 5-1, § 5-15 første ledd bokstav g og § 14-6*
- *Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 25 og § 52.*
- *Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner. (gjeldsordningsloven) § 4-2 og § 5-2.*

1 Generelt

Hel eller delvis ettergivelse av gjeld kan skje i forbindelse med akkord i gjeldsforhandlinger, eller ved at en eller flere fordringshavere ettergir gjeld. Konkurs fører ikke i seg selv til ettergivelse av den del av konkursdebitors gjeld som ikke dekkes av konkursboet.

Gjeld kan også falle bort ved foreldelse. De generelle bestemmelser om foreldelse står i lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer.

Gjeld kan også falle bort ved preklusjon, det vil si at gjelden faller bort når kreditor ikke har meldt kravet innen den frist som er satt i en kunngjøring (preklusivt proklama) med hjemmel i skifteloven 21. februar 1930 kap. 12. Preklusjon er praktisk ved skifte av dødsbo.

2 Når anses en gjeldsettergivelse gjennomført

2.1 Gjeldsordning og tvangsakkord

Ved frivillig gjeldsordning eller tvangsakkord etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs, vil en gjeldsettergivelse være gjennomført når den frivillige gjeldsordningen er vedtatt, jf. § 25, eller stadfestelse av tvangsakkord er rettskraftig, jf. § 52.

Ved frivillig eller tvungen gjeldsordning for privatpersoner etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner vil en gjeldsettergivelse være gjennomført når det foreligger en endelig ettergivelse. En gjeldsordning kan gå ut på at gjelden helt eller delvis skal falle bort med en gang. I såfall vil gjelden være ettergitt på avtale- eller beslutningstidspunktet. Hvis gjeldsordningen går ut på at gjelden helt eller delvis skal falle bort etter utløpet av en gjeldsordningsperiode, vil gjeldsettergivelsen være gjennomført først ved utløpet av gjeldsordningsperioden jf. § 4-2 første ledd og § 5-2 fjerde ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Enkeltkreditor

En gjeldsettergivelse anses gjennomført (realisert) når en rettslig bindende viljeserklæring om dette er kommet frem til skyldneren. Det vil ikke være tilstrekkelig at en regnskapspliktig kreditor har avskrevet fordringen som tapt i finansregnskapet. I tilfeller hvor domstol medvirker vil realisasjonstidspunktet være når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen, vil ikke dette påvirke realisasjonstidspunktet så lenge betingelsene ikke er brutt ved utgangen av inntektsåret. Det samme gjelder dersom et eventuelt brudd ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

3 Formue

Gjeld som er endelig ettergitt på tidspunktet for formuesfastsettingen (normalt 31. desember i inntektsåret) kan ikke føres til fradrag ved formuesligningen.

4 Gjeldsettergivelse som skyldes manglende betalingsevne

4.1 Generelt

Dersom en gjeldsettergivelse skyldes betalingsvansker hos debitor, vil den vanligvis ikke representere en skattepliktig fordel for debitor. Bortfall av gjeldsforpliktelsen vil i så fall ikke være skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Det samme gjelder bortfall på grunn av foreldelse eller preklusjon (dvs. når fordringshaver har unnlatt å anmelde sitt krav, f.eks. til dødsbo, i rett tid). Se for øvrig HRD i Utv. II/359 (Rt. 1928/371), HRD i Utv. II/431 (Rt. 1930/328) og HRD i Utv. 1956/531 (Rt. 1956/1323).

Det er uten betydning at debitor har fått fradrag for gjeldsbeløpet, f.eks. ved kjøp av varer eller driftsmidler eller ved fradragsføring av kostnader.

Det er et vilkår for skattefrihet at det foreligger en virkelig ettergivelse pga. manglende betalingsevne. Skyldes ettergivelsen andre forhold, f.eks. prisavslag, må det bedømmes konkret om dette fører til skatteplikt.

4.2 Retten til å fremføre underskudd

Dersom debitor får ettergitt gjelden som en følge av manglende betalingsevne, skal underskudd til fremføring reduseres tilsvarende ettergivelsen, jf. skatteloven § 14-6 annet ledd. Formålet med bestemmelsen er å hindre at debitor får fradrag for tap som kreditor har lidt. Det er imidlertid ikke et vilkår for bortfall av fremføringsretten at kreditor har fradragsrett, eller at det dreier seg om tap i virksomhet. Om begrensninger i adgangen til fremføring av underskudd ved ettergivelse av gjeld, se emnet «Underskudd».

5 Når er gjeldsettergivelsen skattepliktig

5.1 Generelt

En gjeldsettergivelse vil være skattepliktig inntekt dersom den oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-1. Dersom fordringshavers ettergivelse ikke skyldes betalingsvansker hos debitor, vil gjeldsettergivelsen kunne anses som en skattepliktig fordel for debitor. Avgjørende for skatteplikten er om ettergivelsen/fordelen er vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet.

Vurderingen er i prinsippet den samme som om det var ytet et tilsvarende beløp i kontanter mellom de aktuelle parter. Spørsmål om skatteplikt hos debitor for fordel ved hel eller delvis ettergivelse av gjeld, må avgjøres konkret ut fra eventuell tilknytning mellom fordringshaver og skyldner og hva som er begrunnelsen for ettergivelsen.

Om ettergivelse til insolvent lønnstaker, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 7.1.

5.2 Ettergivelse gis som vederlag for en ytelse

5.2.1 Arbeidsforhold/aksjonærforhold/deltakerforhold

Gjeldsettergivelse fra arbeidsgiver overfor ansatt skal normalt behandles som lønn. Om ettergivelse til insolvent lønnstaker, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 7.1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lån fra arbeidsgiver som ettergis etter at den ansatte er død, vil normalt regnes som gave til de etterlatte.

Gjeldsettergivelse fra aksjeselskap overfor ikke-arbeidende aksjonær behandles normalt som utbytte.

Gjeldsettergivelse fra deltakerlignet selskap overfor deltaker vil kunne behandles som utdeling etter sktl. § 10-42, eller som arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 bokstav f.

5.2.2 Vederlag for formuesobjekt

Gjeldsettergivelse som motytelse for et formuesobjekt, f.eks. ved overføring av fast eiendom til fordringshaver, er å anse som (en del av) vederlaget for formuesobjektet og inngår i utgangsverdien på vanlig måte.

Overtar en bank en fast eiendom, f.eks. i forbindelse med misligholdt lån, mot å ettergi lånebeløp som overstiger eiendommens omsetningsverdi, blir det spørsmål om å vurdere om en del av ettergivelsen skal behandles som vederlag og det overskytende som ettergivelse av andre grunner, f.eks. manglende betalingsevne.

Om et tilfelle hvor ettergivelsen av gjeld var motytelse for ettergivelse av annen fordring som kreditor hadde overfor debitor, se LRD 14. oktober 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1539 (Cruise Partners AS).

5.3 Ettergivelse som gave

Om behandling av fordel vunnet ved gave, se emnene «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold» og «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

5.4 Ettergivelse av utdanningslån fra Lånekassen

Hel eller delvis ettergivelse av utdanningslån i Lånekassen i medhold av lov 3. juni 2005 nr. 37 om utdanningsstøtte § 10 og forskrift gitt av Kunnskapsdepartementet 16. desember 2013 nr. 1610, er ikke skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav g.

For ettergivelse av utdanningslån som faller utenfor utdanningsstøtteloven og Kunnskapsdepartementets forskrift, må det vurderes konkret om ettergivelsen er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1. Ettergivelse som følge av manglende betalingsevne vil normalt ikke være skattepliktig, se emnet pkt. 4.1.

5.5 Ettergivelse av tilbakebetalingsplikten i forbindelse med tilskuddsordninger

Betingede lån innebærer at f.eks. fylkeskommunen gir et gjeldsbrevlån som alternativ til tilskudd til bedrifter med utviklingsprosjekter som har høy risiko, men som også har høy forventet avkastning. Slike betingede lån forutsettes forrentet og nedbetalt, men lånet kan eventuelt ettergis dersom grunnlaget for prosjektet er falt bort eller prosjektet viser seg å være mislykket. Spørsmål om skatteplikt hos skyldneren (bedriften) for fordel ved hel eller delvis ettergivelse av gjeld, må avgjøres konkret.

Om skatteplikt ved fordel vunnet ved det offentliges ettergivelse av gjeld hvor gjelden er oppstått som ledd i en tilskuddsordning, se HRD i Utv. 1978/488 (Rt. 1978/1001 (VBK-dommen). Se også emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

Om skatteplikt ved ettergivelse av lån til filmproduksjon, se LRD 14. april 1999 (Agder) i Utv. 1999/782.

5.6 Ettergivelse av plikten til å yte konsernbidrag

Om behandling av ettergivelse av fordring oppstått ved konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.6.

5.7 Tidfesting av fordel ved ettergivelse

Skattepliktig fordel ved ettergivelse av gjeld, skal tas til inntekt på det tidspunkt som følger av de vanlige regler, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.8 Fordringshaver

Om eventuell fradragsrett hos fordringshaveren ved ettergivelse av gjeld, se emnet «Fordringer».

6 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter

Om fradrag for ettergitte renter og fordelingen av ettergitt beløp mellom omkostninger, renter og opprinnelig lånebeløp (hovedstol), se emnet «Renter av gjeld».

Gjeldsforhandling

– *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, § 2-33 første ledd og § 2-36 annet ledd.*

1 Generelt

1.1 Gjeldsforhandling

Gjeldsforhandling tar sikte på å oppnå en ordning mellom debitor og hans kreditorer om

– betalingsutsettelse
– prosentvis reduksjon av gjelden med endelig virkning
– avvikling av debitors formue, helt eller delvis, eller
– en kombinasjon av disse ordninger

på grunn av debitors manglende betalingsevne, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs. Loven omfatter ikke ettergivelse av gjeld eller betalingsutsettelse av andre grunner.

Gjeldsforhandling gjennomføres ved

– domstolsbehandling (offentlig akkordforhandling), eller
– private avtaler (underhåndsakkord)

1.2 Gjeldsordningsloven

Enkeltpersoner kan oppnå gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner. Dette gjelder bare personer som ikke driver egen virksomhet eller som bare i ubetydelig grad har gjeld knyttet til egen virksomhet. Ved ligningen får dette normalt bare virkninger for fradragsretten for gjeld og gjeldsrenter som er ettergitt, se emnene «Gjeld» og «Renter av gjeld». Nærmere om hva gjeldsordning innebærer, saksgangen mv., se Skd nr. 7/08 i Utv. 2008 s. 759 og Skds uttalelse 4. mars 2010 om endring av pkt. 4.3.6 og pkt. 4.3.7 i Skd nr. 7/08.

2 Ligning av gjeldsforhandlingsbo

2.1 Eget skattesubjekt

For at det skal foreligge et gjeldsforhandlingsbo (administrasjonsbo) som er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, må alle følgende vilkår være oppfylt

– boet er insolvent, se LRD 20. februar 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/386
– boets siktemål er å avvikle debitors virksomhet
– den reelle bestyrelse av virksomheten/formuesmassen er fratatt debitor og overtatt av gjeldsnemnda

Boet må selv sannsynliggjøre at vilkårene for å etablere et eget skattesubjekt er oppfylt. Gjeldsforhandling (herunder akkordforhandling) etter konkursloven tar normalt ikke sikte på å avvikle skyldnerens virksomhet og boet vil da ikke være eget skattesubjekt. Gjeldsforhandling etter gjeldsordningsloven etablerer ikke et eget skattesubjekt.

Se for øvrig HRD i Utv. II/770 (Rt. 1938/174) og HRD i Utv. 1990/264 (Rt. 1989/1174) (Minde AS) og FIN 18. oktober 1985 i Utv. 1985/674.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Skattepliktens omfang

Gjeldsforhandlingsbo som lignes som eget skattesubjekt skal ikke svare formuesskatt, og lignes bare for inntekt av den virksomheten som drives for boets regning, jf. sktl. § 2-33 første ledd.

Inntektsfastsettingen foretas etter samme regler som for konkursbo. Om hvilke inntekter som skal skattlegges og hvordan inntekten fastsettes, se emnet «Konkurs».

2.3 Skattested

Et gjeldsforhandlingsbo er ikke undergitt stedbundet beskatning. Boets skattested er normalt bostedskommunen til debitor for bo etter fysiske personer. Bo etter aksjeselskap mv. er som hovedregel bare skattepliktig til staten. Skatten innbetales til skatteoppkreveren for den kommunen hovedkontoret ligger. Se for øvrig emnet «Skattestedet».

2.4 Skatteberegning

Boet etter fysisk person lignes i klasse 0 og skal bare svare skatt av alminnelig inntekt.

2.5 Formelle regler

2.5.1 Selvangivelse

Boet har plikt til å levere selvangivelse etter de vanlige regler og frister, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

2.5.2 Forhåndsligning

Om forhåndsligning, se emnet «Forhåndsligning».

3 Ligning av debitor

3.1 Boet er eget skattesubjekt

3.1.1 Formue

Er det et gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt, lignes debitor for bruttoformue som ikke inndras i boet, jf. sktl. § 2-33 første ledd. Han skal da ikke ha fradrag for gjeld som inngår i bobehandlingen. Etter bobehandlingen skal debitor bare ha fradrag for den gjeld som ikke falt bort ved gjeldsforhandlingen.

3.1.2 Inntekt

Er det et gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt, skal debitor etter sktl. § 2-33 første ledd lignes for

- inntekter/kostnader hvor tidspunktet for inntekts- og fradragsføring er inntrådt før tidspunktet for boets overtakelse
- bruttoinntekt og kostnader som ikke går inn i boet, se FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/51
- eventuelt underholdsbidrag som utbetales av boet

Om endring av ligning hos debitor av eventuelle avsetninger mv., se emnet «Konkurs».

I tilfelle hvor næringen opphører, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

3.2 Boet er ikke eget skattesubjekt

Debitor lignes fortsatt for all formue og inntekt når boet ikke skal anses som eget skattesubjekt (se ovenfor).

3.3 Gjeldsettergivelse

Om gjeldsettergivelse, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

Om virkning av ettergivelse av gjeldsrenter, se emnet «Renter av gjeld».

3.4 Omkostninger

Omkostninger ved gjeldsforhandlingen er ikke fradragsberettiget.

3.5 Underskudd

Det er ingen begrensning i debitors adgang til å overføre årets underskudd til fradrag i sine inntekter tidfestet samme år som underskuddet oppstår.

Om eventuell avskjæring eller begrensning i adgangen til fremføring og/eller tilbakeføring av underskudd, se emnet «Underskudd».

Underskudd hos bo som er eget skattesubjekt kommer ikke til fradrag hos debitor.

4 Ligning av kreditorene

Om betingelse og tidspunkt for fradrag for tap hos kreditorene, se emnet «Tap», emnet «Fordringer» og emnene om tidfesting. For alle gjeldsordninger må det undersøkes helt konkret hva som betales/bortfaller av hhv. renter og avdrag, samt når bortfall inntrer. Se emnet «Renteinntekter» og emnet «Renter av gjeld».

Idrett

- *Sktbl. § 5-6 tredje ledd.*
- *Skattebetalingsforskriften § 5-6-17.*
- *FSFIN § 6-31-1.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene)§ 1-2-8.*

1 Generelt

Om den idrettslige aktiviteten skal anses som lønnsarbeid, virksomhet eller ikke-økonomisk aktivitet må avgjøres etter de alminnelige regler, se f.eks. emnet «Virksomhet – allment».

2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet

2.1 Inntekter

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, er skattepliktige for alle fordeler vunnet ved idretten. Så vel kontante penger, premier, overgangssummer som overskudd på utgiftsgodtgjørelser mv. er skattepliktig.

Skattlegging skal foretas uansett hvem som har ytt fordelen (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.), når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

2.2 Kostnader

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, gis fradrag for kostnader som er pådratt i forbindelse med den inntekt som blir skattlagt. Fradraget begrenses til kostnader som i inntektsåret er påløpt i virksomhet/betalt i lønnsforhold. Kostnadene inngår i minstefradraget dersom utøveren anses som lønnsmottaker.

En del idrettsutøvere vil i henhold til sin kontrakt vanligvis få dekket alle sine kostnader av klubben, f.eks. treningsutstyr, reise og diett. Hvis det kreves fradrag for kostnader, og det er tvil om disse dekkes av klubben, må spillere på anmodning kunne legge frem kontrakten og originalbilag for kostnaden.

2.3 Utland

Når idrettsutøvere som er skattepliktig som bosatt i Norge får fordeler i forbindelse med arrangementer i utlandet, er disse i utgangspunktet skattepliktig i Norge etter intern rett. Skatteavtalen med vedkommende land kan imidlertid begrense den norske beskatningsretten, se FIN 23. februar 2006 i Utv. 2006/490.

Om beskatning av inntekt for lagidrettsutøvere ved overgang til eller fra utenlandsk klubb, se pkt. 4.2.

Inntekt opptjent av idrettsutøvere som er skattemessig bosatt i utlandet og som deltar i arrangementer her i landet, er skattepliktig, se lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. 13. desember 1996 nr. 87 og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 4.2.

3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet

Idrettsutøvere som ikke driver virksomhet eller mottar lønn, men som likevel mottar fordeler på grunn av idrettsutøvelsen, vil kunne være skattepliktige for fordelene. Skattlegging kan foretas uansett hvem som har ytt fordelen (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.).

Følgende fordeler skal for eksempel skattlegges

- vederlag for tapt arbeidsfortjeneste, se også sktl. § 5-10 bokstav c
- fri bil, bolig o.l., se også sktl. § 5-20 tredje ledd

Om idrettsstipend, se emnet «Stipend», pkt. 3.

For andre fordeler, for eksempel reklameinntekter, premieinntekter mv., kan det normalt legges til grunn at det ikke foreligger skattepliktig fordel.

Fordelen er i alle tilfeller fritatt for beskatning når verdien av ytelsen er under grensen for lønnsopplysningsplikt, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i.

Blir idrettsutøveren ikke skattlagt for noen inntekt av idretten, har utøveren heller ikke krav på fradrag for kostnader ved denne.

Skattlegges utøveren for inntekten, skal han ha fradrag for kostnader som vedkommende år påløper til å erverve inntekten. Det er anledning til å begrense fradraget til inntektens størrelse.

4 Spesielt om lønnede lagidrettsutøvere

4.1 Generelt

Fotballspillere i alle divisjoner kan, etter å ha fylt 16 år, inngå kontrakt med klubbene om at de skal motta vederlag utover utgiftsgodtgjørelse for å spille fotball. Disse spillerne regnes som lønnstakere hos klubben. Det samme vil normalt gjelde andre lagidrettsutøvere. I henhold til kontrakten kan spilleren motta kontanter eller naturalytelser i forbindelse med deltakelse i kamper, trening, kurs og møter. Godtgjørelsen kan være fast per mnd., per kamp, per trening, per poeng osv.

4.2 Inntekt

4.2.1 Generelt

Godtgjørelsene som spillerne mottar, både kontanter og naturalytelser, regnes som skattepliktig inntekt etter de alminnelige regler. Det samme gjelder overskudd på utgiftsgodtgjørelse.

Skattlegging skal foretas uansett hvem som har ytt fordelen (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.) når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

4.2.2 Vederlag fra kjøpende klubb

Vederlag som utøveren mottar fra den kjøpende klubben, som f.eks. sign-on fee, vil normalt anses som forskudd på lønn fra den kjøpende klubben.

Ved overgang til utenlandsk klubb vil dette forskuddet anses som vederlag for arbeid utført i utlandet, og beskatningsretten kan være begrenset iht. skatteavtale. Se for øvrig emnene om utland.

4.2.3 Dekning av agenthonorar

I forbindelse med spilleroverganger er det vanlig at spilleren engasjerer en agent som har til oppgave å markedsføre spilleren overfor nye klubber og ivareta spillerens interesser i kontraktsforhandlinger mv. Som utgangspunkt er det spilleren selv som er ansvarlig for å dekke kostnadene til agenten. Norges Fotballforbund tillater ikke at agenten

engasjeres av den kjøpende klubb. Skal den kjøpende klubb dekke honoraret, må spilleren ev. inngå en avtale med den kjøpende klubb om dette etter at kontrakten er inngått.

Dekker spilleren honoraret selv, anses dette som en kostnad pådratt i forbindelse med arbeidsforholdet som inngår i minstefradraget hvis dette benyttes. Dekkes honoraret av den kjøpende klubb, kan nettometoden benyttes, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Bare et ev. overskudd vil da være skattepliktig.

4.2.4 Vederlag fra selgende klubb

Dersom utøveren mottar en andel av overgangssummen fra den selgende klubben, skal vederlaget anses som lønn fra den selgende klubb. Hvis vederlaget utbetales fra kjøpende klubb, anses dette også som utbetalt fra selgende klubb hvis vederlaget har grunnlag i ansettelseskontrakten med selgende klubb.

5 Funksjonærer

Fordeler som funksjonærer oppebærer på stevner, bingotilstelninger o.a., anses som lønn eller honorar utenfor virksomhet. Eventuelle kostnader er fradragsberettiget og inngår i minstefradraget. Om begrensning i lønnsopplysningsplikt, og dermed skatteplikt for beløp mottatt fra skattefrie institusjoner inntil bestemte beløpsgrenser, se emnene «Skattefri arbeidsinntekt» og «Lønnsopplysningsplikt».

6 Trenere

Trenere behandles som funksjonærer.

7 Dommere, teknisk personell

Dommere, teknisk personell mv. behandles normalt som funksjonærer.

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., godkjennes som skattefri godtgjørelse ved ligningen med inntil kr 260 per oppdrag. Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 2 600 per år, se takseringsreglene § 1-2-8. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som er skattefritt etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2-1.

8 Klubbens forhold

Klubben har opplysningsplikt og trekkplikt i henhold til vanlige regler og skal dessuten svare arbeidsgiveravgift på vanlig måte. Om de særlige begrensninger i lønnsopplysningsplikten for utbetaling fra skattefrie institusjoner, se emnet «Lønnsopplysningsplikt». I hvilken utstrekning idrettslag skal anses som skattefrie institusjoner, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

9 Fond for idrettsutøvere

9.1 Generelt

For aktive idrettsutøvere kan det opprettes fond i henhold til «Standard vedtekter for særforbundenes fond for aktive idrettsutøvere», godkjent av FIN. Ordningen gjelder ikke for utøvere av lagidrett, for eksempel fotballspillere. Alle midler og økonomiske bidrag av enhver art som skriver seg fra reklame, premiepenger, sponsorvirksomhet og annen økonomisk støtte eller godtgjørelse som disse utøvere etter gjeldende lover og bestemmelser for særforbundene og organisasjoner som særforbundet er tilsluttet er avskåret fra selv å motta, innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fondet.

Idrettsutøvere har mens de fremdeles er aktive, rett til å få utbetalt av sin konto i fondet, erstatning for tapt arbeidsfortjeneste, dagpenger mv. og beløp som medgår til dekning av kostnader i forbindelse med idrettsutøvelsen, når utbetalingene godkjennes etter de gjeldende lover og bestemmelser i det enkelte særforbund. Når idrettsutøveren slutter å konkurrere aktivt, skal innestående på fondet inklusiv avkastning utbetales i

like store avdrag fordelt over et på forhånd bestemt antall år, maksimalt 6 år, regnet fra det tidspunkt utøveren slutter som aktiv idrettsutøver.

9.2 Formue

Idrettsutøverne skal formueslignes for beløp innestående på fondet ved utgangen av inntektsåret.

9.3 Inntekt

9.3.1 Innbetaling til fond

Inntekt vunnet ved idrett, som settes inn på fondet, skattlegges ikke på opptjeningstidspunktet.

9.3.2 Avkastning av fondsmidler

Avkastningen av midler innestående på idrettsfondet skal skattlegges hos idrettsutøveren og tidfestes etter realisasjonsprinsippet, dvs. i det år den opptjenes. Avkastningen skattlegges som kapitalinntekt.

9.3.3 Uttak fra fondet

Alle uttak fra fondet, bortsett fra allerede skattlagt avkastning, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for idrettsutøveren. Ved uttak fra fondet anses avkastning som allerede er skattlagt å være utbetalt først.

Uttak fra fondet kan etter krav fra skattyter behandles som utgiftsgodtgjørelse dersom vilkårene for dette er oppfylt. Uttak som ikke er avkastning eller utgiftsgodtgjørelse, behandles som lønn.

9.4 Fradrag

Idrettsutøveren har krav på fradrag etter de generelle regler for kostnader som det enkelte år påløper til inntektens ervervelse. Det vil derfor ikke være fradragsrett for kostnader til ordinært livsopphold, utdanning mv.

Brutto lønnsutbetaling og overskudd på utgiftsgodtgjørelse fra fond for idrettsutøvere inngår i grunnlaget for beregning av minstefradraget, jf. FSFIN § 6-31-1.

9.5 Forskuddstrekk

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger til idrettsutøvere fra bedrifter og sponsorer når midlene settes inn i fond godkjent av FIN, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-17. Eventuelt forskuddstrekk foretas ved utbetaling fra fondet til idrettsutøverne.

9.6 Lønnsrapportering

Fondsstyret skal sørge for innrapportering av alle utbetalinger som skjer til idrettsutøverne fra fondet, herunder også beløp som skal gå til dekning av idrettsutøverens utgifter i henhold til det enkelte særforbundets regler. Styret i fondet skal dessuten sørge for å innrapportere den enkelte idrettsutøvers tilgodehavende i fondet ved hvert årsskifte.

Om lønnsrapportering, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

10 Tidfesting av inntekt

10.1 Hovedregel

Inntekt av idrett følger de vanlige prinsipper for inntekts- og fradragsføring. Se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

10.2 Unntak

Er idrettsutøverens inntekt satt inn på fond som er godkjent av FIN, se ovenfor, skattlegges inntekten som er satt inn på fondet, i det år midlene utbetales til idrettsutøveren.

Innbo og løsøre

- *Sktl. § 4-20 første ledd bokstav b, § 5-1 annet ledd, § 5-21 første ledd, § 9-3 første ledd bokstav a og § 9-4 første ledd.*
- *Forskrift 26. november 2014 nr. 1474 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2014 (takseringsreglene) § 1-1-5 og § 1-1-6.*

1 Privat innbo og løsøre

1.1 Formue

1.1.1 Generelt

Alle skattyters eiendeler med økonomisk verdi inngår som utgangspunkt i formuesskattegrunnlaget, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy medregnes bare for den del som overstiger et fribeløp på kr 100 000, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav b. Personer som lignes under ett, har ett felles fribeløp, jf. sktl. § 4-20 annet ledd. Som motorkjøretøy regnes bl.a. bil, mopedbil og motorsykkel. Som lystfartøy regnes båt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, jf. takseringsreglene § 1-1-5.

Om skillet mellom bygning og innbo/løsøre, se emnet «Vedlikehold».

1.1.2 Verdsetting av bil, motorsykkel, mopedbil og campingvogn

Om verdsetting av privatbiler, se emnet «Bil – formue». Formuesverdien for moped, motorsykkel og mopedbil fastsettes på samme måte.

Om campingvogner, se emnet «Campingvogner».

Om yrkesbiler som avskrives, se emnet «Bil – formue».

1.1.3 Verdsetting av lystfartøy

Om verdsetting av fritidsbåt med antatt salgsverdi på kr 50 000 eller høyere (lystfartøy), se emnet «Fritidsbåter».

1.1.4 Verdsetting av andre fritidsbåter

Fritidsbåt med antatt salgsverdi under kr 50 000, tas med i verdsettingsberegningen som nevnt i pkt. 1.1.5, dersom båten inngår i den ordinære innbo- eller løsøreforsikringen.

Er en slik båt særskilt forsikret, settes verdien til 75 % av forsikringssummen, jf. takseringsreglene § 1-1-6. Er en slik båt ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

1.1.5 Verdsetting av annet innbo og løsøre

Annet innbo og løsøre enn det som er særskilt nevnt ovenfor, verdsettes med utgangspunkt i forsikringsverdien (gjenanskaffelsesverdien), jf. takseringsreglene § 1-1-6.

Ligningsverdien av innbo og løsøre verdsettes etter forsikringsverdien slik:

kr 0 – 1 000 000	10 %
kr 1 000 000 – 1 400 000	20 %
over kr 1 400 000	40 %

Dersom forsikringssummen ikke er kjent, for eksempel ved kollektiv hjemforsikring, eller når innbo og løsøre ikke er forsikret, kan antatt gjenanskaffelsesverdi tre i stedet for forsikringssummen ved beregningen ovenfor, jf. takseringsreglene § 1-1-6.

Verdsettingen på 10 % av forsikringssummen for innbo og løsøre med verdi inntil kr. 1 mill. sammenholdt med fribeløpet på kr. 100 000, innebærer at innbo og løsøre ikke vil bli medregnet som formue hvis forsikringssummen (tillagt ev. verdi av fritidsbåt som skal verdsettes særskilt) ikke overstiger kr. 1 mill.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.1.6 Skattested

Privat innbo formuesbeskattes alltid i bostedskommunen, også om innbo og løsøre er knyttet til fritidseiendom i annen kommune.

1.2 Inntekt

1.2.1 Generelt

Innbo og løsøre som brukes av eieren eller familien anses ikke for inntektsgivende, se sktl. § 5-21 første ledd. Det gis ikke fradrag for kostnader vedrørende slikt innbo og løsøre.

1.2.2 Realisasjon

Gevinst ved realisasjon av innbo og løsøre som har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning er skattefri og tap er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a og § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav a.

Den nevnte unntaksregelen gjelder også privatbiler, moped, mopedbil, motorsykler, snøscootere, campingvogner og fritidsbåter når det ikke er godkjent avskrivninger på dem. Det samme gjelder biler brukt i yrket mot bilgodtgjørelse, når skattyteren ikke har fått fradrag for faktiske kostnader.

Om avgrensningen av skatteplikten, se f.eks. URD 24. november 1981 (Dalane herredsrett) i Utv. 1982/41 (Bilmekaniker hadde kjøpt og solgt flere biler i løpet av 1979. Retten mente at den omsetning og reparasjon som hadde funnet sted, bare hadde dekket eget behov.)

Gevinst ved salg av innbo og løsøre som ikke har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning (brukt privat) er skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd og tap er fradragsberettiget etter sktl. § 9-4 første ledd. Dette gjelder selv om innboet/løsøret ikke har vært inntektsgivende. Se f.eks. SKD 22. april 1981 i Utv. 1981/392.

2 Innbo og løsøre som gir inntekt

2.1 Formue

2.1.1 Fribeløp

Innbo og løsøre som hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet f.eks. i yrke mot godtgjørelse eller til utleie, går ikke inn under fribeløpet ved formuesbeskatningen.

2.1.2 Verdsetting

Innbo og løsøre som brukes i inntektsgivende aktivitet verdsettes normalt til saldoverdi. Avvik fra dette må gjøres dersom skattyter påviser at den faktiske verdien av saldogruppen er lavere. Hvor det ikke er foretatt avskrivninger, fastsettes verdien skjønnsmessig, se pkt. 1.1.5.

2.2 Inntekt

2.2.1 Generelt

Inntekt ved utleie av innbo og løsøre er i prinsippet skattepliktig. Det vanligst forekommende tilfelle er utleie av møbler i forbindelse med utleie av bolig (leilighet, hybel).

2.2.2 Møblert utleie

Ved utleie av møblert fritakslignet bolig, ses bort fra overskudd/underskudd for møbelutleien.

Ved utleie av fritakslignet fritidseiendom blir 85 % av leien over kr 10 000 skattlagt. Skattyteren skal ikke gis særskilt fradrag for kostnader vedrørende møblene.

I regnskapslignet bolig (direktelignet) og fritidseiendom tas hele leien til inntekt og det gis fradrag for kostnader vedrørende møblene etter de vanlige regler for driftsmidler. For nyinnkjøpt innbo legges faktisk kostpris til grunn. For innbo brukt av eieren, settes inngangsverdien til skjønnsmessig salgsverdi ved begynnelse av utleien.

Ved kortvarig skattepliktig utleie av fullt møblert bolig hvor eieren selv bruker innboet privat før og etter utleieperioden, f.eks. utleie av egen bolig ved midlertidig fravær, kan fradraget i praksis skjønnsmessig settes til 15 % av brutto leieinntekt. Denne

regelen bør ikke brukes når utleieperioden overstiger 3 år. Den samme satsen kan også brukes i andre tilfeller når den må antas å passe.

2.2.3 Særskilt utleie

Særskilt utleie av innbo og løsøre, f.eks. fritidsbåt o.l., anses i praksis ikke å gi overskudd når eieren også bruker det privat og utleieinntekten er under kr 10 000 per år.

2.2.4 Fradrag ved bruk i yrket

Privat innbo og løsøre kan også være brukt i yrket. For bil og campingvogn, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader» og emnet «Campingvogner». Kostnadene må vurderes i hvert tilfelle. I arbeidsforhold inngår kostnadene i eventuelt minstefradrag.

Har skattyteren mottatt godtgjørelse til dekning av kostnaden, brukes nettometoden. Se for øvrig emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

2.2.5 Realisasjon

Om gevinst ved realisasjon av bil og campingvogn hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, se emnene «Bil – realisasjon/uttak» og «Campingvogner».

Vederlag ved realisasjon av innbo og løsøre, hvor det er gitt fradrag for avskrivninger, er skattepliktig. Om nedskrivning av vederlag på saldo, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Realisasjon av innbo og løsøre hvor det er gitt skjønnsmessig fradrag eller som er brukt privat med sporadisk utleie, anses ikke for å ha gitt skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

2.2.6 Uttak

Uttak til eget bruk av innbo og løsøre som det er gitt fradrag for ved ligningen, kan medføre skatteplikt. Det samme gjelder ved gaveoverføring. Se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Inngangsverdi

– *Sktl. § 9-6, § 9-7, § 9-8, § 10-32 annet ledd og § 14-42 annet ledd.*
– *FSFIN § 9-3 og § 9-8.*
– *Overgangsregler til sktl. § 9-3 sjette ledd.*

1 Hva menes med inngangsverdi

1.1 Generelt

Med «inngangsverdi» menes det beløp som skal brukes ved inntektsligningen for et formuesobjekt av enhver art ved en aktuell skattemessig begivenhet, f.eks. ved spørsmål om fradragsføring, aktivering, restbeløp til avskrivning eller ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av en fysisk gjenstand eller ikke-fysisk verdi, herunder rettigheter.

Ordet inngangsverdi omfatter bl.a. begrepene kostpris, eventuell fastsatt verdi ved arv/gave, skattemessig verdi, nedskrevet verdi og saldoverdi, men det vil forekomme at også disse ordene blir brukt i betydningen inngangsverdi.

Om inngangsverdi ved arv, gave og gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Ved beregning av inngangsverdi tar en som hovedregel utgangspunkt i opprinnelig kostpris og tillegger/fradrar alt som har betydning frem til det tidspunkt inngangsverdien skal brukes. Dette omfatter f.eks. skattemessige opp- og nedskrivninger eller reguleringer etter skattereglene, herunder eventuelle overgangsregler.

Dersom ideelle andeler av et formuesobjekt er ervervet i flere etapper, må inngangsverdien fastsettes separat for hver ideelle andel i den utstrekning det har betydning for skattleggingen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.2 Forretningseiendommer ervervet før 1. januar 1984

For forretningseiendommer i saldogruppe i, ervervet før 1. januar 1984, kunne saldoverdien oppskrives per 1. januar 1984 med avskrivninger foretatt før dette tidspunktet, dvs. til opprinnelig kostpris. Oppskrivningsbeløpet kan ikke avskrives og danner derfor en nedre grense for avskrivning. Oppskrivningsbeløpet skal heller ikke redusere en eventuell gevinst eller øke et eventuelt tap ved realisasjon av eiendommen.

Med inngangsverdi menes derfor for slike eiendommer saldoverdi redusert med nedre grense for avskrivning (dvs. skattemessig oppskrivningsbeløp per 1. januar 1984), mens saldoverdi inklusiv oppskrivning er grunnlag for å beregne årets avskrivning.

1.3 Særlige regler for inngangsverdi (alfabetisk ordnet)

1.3.1 Aksjer

Om inngangsverdien for aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

Om inngangsverdien for ansattes aksjer kjøpt til underpris, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

1.3.2 Andel i boligselskap

Om inngangsverdi ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap, se emnet «Bolig – realisasjon».

1.3.3 Arv, gave og gavesalg

Om inngangsverdi ved arv, gave og gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

1.3.4 Deltakere i deltakerlignet selskap

Om inngangsverdien ved realisasjon av eierandel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

1.3.5 Sameiere

Om inngangsverdi for eierandel i bruttolignet sameie, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

1.3.6 Driftsmiddel tatt inn i Norge

Om de særlige reglene for inngangsverdi for driftsmiddel som av eieren tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

1.3.7 Fusjon/fisjon

Om inngangsverdien i aksjeselskap etter fusjon eller fisjon, se emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

1.3.8 Konsern

Om inngangsverdi ved overdragelse av eiendeler i virksomhet innen et konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

1.3.9 Lånte verdipapirer

Om inngangsverdi i forbindelse med realisasjon av lånte verdipapirer, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

1.3.10 Omdanning, overgang til deltakerlignet selskap eller aksjeselskap

Om inngangsverdien for deltakerlignet selskap eller aksjeselskap ved overgang fra enkeltpersonsforetak eller deltakerlignet selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

1.3.11 Opsjon

Om fastsetting av inngangsverdi ved ervervet når et formuesobjekt erverves ved bruk av opsjon, se emnene om finansielle instrumenter.

2 Inngangsverdi ved erverv

2.1 Kjøp

2.1.1 Generelt

Er et formuesobjekt ervervet ved kjøp, vil utgangspunktet for inngangsverdien være kostprisen ved ervervet. Kostprisen vil være det vederlaget som er ytet for objektet. Vederlag ved kjøpet vil blant annet omfatte

- kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren, eller til andre som selgeren har bestemt. Beløpet regnes eksklusiv merverdiavgift som kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør
- overtakelse av selgerens gjeld til andre
- kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2004 eller tidligere. Se pkt. 2.1.6
- offentlige avgifter som toll, særavgift mv. Det samme gjelder for merverdiavgift som ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør
- omkostninger til kjøp av gjenstanden som f.eks. tinglysingsgebyr, dokumentavgift, meglerprovisjon og verdivurderinger. Se emnet «Transaksjonskostnader mv.»
- frakt av gjenstanden frem til leveringsstedet mv.

Det er bare utgifter som refererer seg til ervervet av det aktuelle formuesobjektet som inngår i inngangsverdien.

2.1.2 Særlige forpliktelser som erverver påtar seg

Dersom en kjøper i tilknytning til et erverv av et formuesobjekt har påtatt seg en særskilt forpliktelse til å pådra seg en kostnad, skal kostnaden aktiveres på eiendelen dersom kostnaden knytter seg til denne, se som eksempel HRD i Utv. 2015/589 (Rt. 2015/242) (Bjørvika Kontorbygg I AS). Løpende kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktivitet hvor formuesobjektet inngår kan kostnadsføres på ordinær måte, se f.eks. Utv. 2014/463 (Rt. 2014/108) (Statoil Angola). Se nærmere emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 3.1.

2.1.3 Overtakelse av løpende inntekt/utgift

Kostpris ved ervervet må reduseres med inntekt som er opptjent før tidspunktet for eiendomsrettens overgang, men ikke utbetalt selger (tilfaller kjøper) og som kjøperen derfor betaler for ved ervervet. Tilsvarende må kostprisen reduseres med kostnader som påløper etter tidspunktet for eiendomsrettens overgang, og som selgeren har forskuddsbetalt.

Motsatt må kostprisen økes for forskuddsbetalt inntekt som påløper etter eiendomsrettens overgang og etterskuddsbetalte kostnader som påløper før tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Om f.eks. behandlingen av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se emnet «Verdipapirer».

2.1.4 Renter

Ved kjøp av formuesobjekt med utsatt betaling (kreditt) skal renter som påløper etter at kjøperen er blitt eier, ikke inngå i inngangsverdien.

Er det ikke avtalt renter, er det den nominelle kjøpesummen uten neddiskontering som er inngangsverdi. Det er ikke anledning til å skille ut en del av den avtalte kjøpesummen og kalle den renter. Se LRD (Borgarting) 28. januar 1999 i Utv. 1999/557.

Om når byggelånsrenter inngår i kostpris ved ervervet, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3.

2.1.5 Fremmed valuta

Ved kjøp av formuesobjekt hvor kjøpesummen er avtalt i fremmed valuta, skal kjøpesummen omregnes til norske kroner etter kursen på leveringstidspunktet, selv om

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kjøpesummen ikke er betalt. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferansen behandles etter reglene for valutagevinst/tap, se emnet «Valutagevinst/-tap». Delbetaling av kjøpesummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

2.1.6 Pensjon/kår

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon, livrente, kår mv. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes normalt ikke med i inngangsverdien. (Kjøper får fradrag for de årlige ytelser.) Om unntak, se pkt. 2.1.7.

Kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2004 eller tidligere tillegges inngangsverdien. Kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2005 eller senere, kan ikke tillegges inngangsverdien.

Ved betaling av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon, en avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

Skal de periodiske ytelsene løpe til en på forhånd bestemt dato uansett hva som hender, anses utbetalingen som avdrag på salgssum og ikke som pensjon.

Løper de periodiske ytelsene med uendret størrelse frem til den berettigedes død og da faller bort i sin helhet, anses utbetalingene som pensjon og ikke som avdrag på salgssum. Om et tilfelle der Høyesterett fant at årlige utbetalinger måtte anses som pensjon, se HRD i Utv. 1977/77 (Rt. 1976/1019).

I andre tilfeller kan det være tvilsomt hvordan de periodiske ytelser skal bedømmes, f.eks. når de periodiske ytelser

– reduseres vesentlig fra en bestemt dato, selv om den reduserte ytelsen skal løpe til den berettigedes død, eller
– skal løpe til den berettigedes død, men skal senest falle bort på en bestemt dato selv om den berettigede skulle leve lenger

Det må da vurderes konkret om forholdet reelt har karakter av pensjon eller er en blandet ordning. Så langt ytelsen ikke er pensjon, inngår den i beregning av inngangsverdien, se FIN 24. oktober 1980 i Utv. 1980/629.

Ordnes pensjonen/livrente gjennom et forsikringsselskap, anses det som kjøper har betalt til forsikringsselskapet som et vederlag, dvs. inngangsverdi for kjøperen og utgangsverdi for selgeren. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser.)

2.1.7 Avløsning av pensjon mv. med et engangsbeløp

Det forekommer at pensjon over driften som er pådratt som en del av vederlaget ved erverv av for eksempel et foretak eller en fast eiendom avløses med et engangsbeløp. Avløsningsbeløpet skal da behandles som en økning av inngangsverdien for de tidligere ervervede formuesobjekter.

2.1.8 Borett mv.

Det gjøres ikke tillegg i inngangsverdien for borett eller annen bruksrett som den tidligere eier betinget seg (holdt tilbake) ved kjøpet, jf. FIN 30. april og FIN 8. mai 1981 i Utv. 1981/341. Om unntak ved erverv av jordbrukseiendom i 2004 eller tidligere, se pkt. 2.1.6.

2.1.9 Betingelser knyttet til kjøpesummens størrelse

Er kjøpesummens størrelse avhengig av en fremtidig uviss begivenhet, skal en i ervervsåret legge til grunn som inngangsverdi det som erververen har en ubetinget plikt til å betale. En eventuell økning eller reduksjon av kjøpesummen tillegges/fradras i inngangsverdien i det inntektsåret det er konstatert om kjøpesummen skal økes eller reduseres.

2.1.10 Ettergivelse av kjøpesum

Ettergivelse av hele eller deler av restkjøpesummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke kjøperens inngangsverdi, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

2.1.11 Rabatter, prisavslag mv.

Inngangsverdi er faktisk kostpris etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

2.1.12 Interessefellesskap

Om eventuell fastsetting av vederlag ved salg mellom parter med interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse».

2.1.13 Oppkjøp av foretak

Om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av foretak, se emnet «Transaksjonskostnader mv.».

2.2 Byttelmakeskifte

2.2.1 Generelt

Er objektet ervervet ved bytte, herunder makeskifte, settes kostpris ved ervervet av det tilbyttede objekt til omsetningsverdien for de(t) objekt(er) som er byttet bort (vederlaget). Har kjøperen i tillegg ytet mellomlegg i kontanter, skal mellomlegget tillegges denne verdien. Har kjøperen mottatt mellomlegg i kontanter, skal det gjøres fradrag i inngangsverdien for mellomlegget.

Omsetningsverdien for det objekt som byttes bort (vederlaget), fastsettes på tidfestingstidspunktet, dvs. det tidspunkt skattyter leverer det bortbyttede objektet, jf. sktl. § 14-2 første ledd andre punktum. Mottas det tilbyttede objektet tidligere, må vederlaget fastsettes til verdien på dette tidspunktet.

Eksempel

Ivar eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. Eierovergangen for aksjene registreres imidlertid i verdipapirregisteret allerede på avtaletidspunktet. Omsetningsverdien på aksjene og eiendommen var ved avtaleinngåelsen 500. Ved overleveringen av eiendommen har verdien på aksjene sunket til 200, mens verdien på eiendommen har steget til 550.

Siden Berit på avtaletidspunktet har fått eiendomsretten til aksjene, har Ivar dermed fått en ubetinget rett til å bli eier av eiendommen. Vederlaget for aksjene, dvs. eiendommen, må dermed tidfestes på avtaletidspunktet. Berits inngangsverdi for aksjene utgjør dermed eiendommens verdi på avtaletidspunktet som er 500. Ivar har på avtaletidspunktet gitt fra seg eiendomsretten til aksjene, og har dermed fått en ubetinget rett til vederlaget, dvs. eiendommen. Ivars inngangsverdi for eiendommen utgjør da aksjenes verdi på avtaletidspunktet, som er 500.

Går derimot avtalen ut på at eierovergangen for aksjene først skal registreres i verdipapirregisteret samtidig med at eiendommen overleveres, vil ingen av partene ha fått en ubetinget rett til vederlaget før overleveringen/registreringen. Ivars inngangsverdi for eiendommen blir da 200, mens Berits inngangsverdi for aksjene blir 550.

Om inngangsverdi for aksjer ervervet ved konvertering av fordring på selskapet, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.10.

2.2.2 Tingsinnskudd i AS og ANS mv.

Har et aksjeselskap, ansvarlig selskap mv. mottatt objekter som innskudd til styrking av egenkapitalen, og for dette utstedt aksjer, andeler mv. til innskyteren, er det omsetningsverdien av innskuddsobjektene som er avgjørende for beregningen av selskapets inngangsverdi. For innskyteren er det verdien av aksjeposten, andelene mv. (etter innskuddet) som er avgjørende for beregning av utgangsverdien, som også vil være innskyters inngangsverdi på aksjene mv. I slike tilfeller kan utgangsverdi for «selger» og inngangsverdi for «kjøper» være forskjellig. Se HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674). (Ligningsmessig inngangsverdi på eiendeler aksjeselskap mottok som innskudd ved emisjon.)

Om inngangsverdi for selskapet og innskyter ved tingsinnskudd ved skattefrie fusjoner/fisjoner, se emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

2.3 Egen tilvirkning

2.3.1 Hovedregel

Har skattyter selv tilvirket et formuesobjekt til egen bruk, skal inngangsverdien som hovedregel settes til kostnadene ved tilvirkningen inklusive andel i indirekte kostnader tillagt eventuell inntektsført fortjeneste. Kostnader som skal regnes med i inngangsverdien, kan ikke samtidig fradragsføres direkte. Se for øvrig emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

Kostnadene omfatter arbeidslønn, materialer, råstoffer, hjelpestoffer, strøm, drivstoff mv. som er medgått til tilvirkningen, samt offentlige avgifter vedrørende disse og transport. Merverdiavgift inngår i inngangsverdien dersom denne ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør hos eieren. Videre inngår andel av kostnader (faktiske kostnader og avskrivning) vedrørende egne transportmidler, maskiner og bygninger brukt ved tilvirkningen i inngangsverdien. Kostnadene vil også omfatte kostnader til konsulenttjenester mv. vedrørende den tilvirkede gjenstand. Videre skal inngangsverdien omfatte andel av lisensavgift, utviklingskostnader, patenter som er brukt ved tilvirkningen og andel av administrasjonskostnadene (påslag).

Når omsetningsgjenstand fra egen virksomhet innføyes i formuesobjekt til privat bruk, skal den inngå i kostprisen med den verdi som blir lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Dette vil f.eks. gjelde ved uttak av virke fra egen skog til bruk på våningshuset.

2.3.2 Varelager/arbeider under utførelse unntak

Om verdsetting av egentilvirkede varer i varelager og arbeider under utførelse, se emnet «Varebeholdning» og emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

2.3.3 Verdi av eget arbeid

Verdi av eiers eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på gjenstand skal som utgangspunkt regnes som skattepliktig inntekt, se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Om en annen praksis innenfor jordbruk, se emnet «Jordbruk – allment». Det samme gjelder fortjenesteelementet på ansattes arbeid. Se nærmere i emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.3.4. I den utstrekning verdien av arbeidet er tatt til inntekt, inngår den i inngangsverdien.

Verdien av selgerens og hans husstands fritidsarbeid i anledning av bygging eller påkostning på egen bolig/fritidseiendom, skal tillegges inngangsverdien også i de tilfellene verdien av arbeidet er skattefri, se emnet «Bolig – eget arbeid». Dette gjelder selv om dette fører til tap ved realisasjonen. I slike tilfeller bør det likevel vurderes om verdien av eget arbeid er satt for høyt.

Inngangsverdien tillegges også eventuelle reisekostnader, merutgifter til kost mv.

2.4 Arv og gave

Om fastsetting av inngangsverdi (kostpris) for objekt ervervet ved arv eller på skifte samt ved gaveoverføring, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

2.5 Åsetesavslag

Om hvem som har krav på åsetesavslag, se lov 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten § 56. Ved erverv før 2014 ble åsetesavslag gitt ved arveavgiftsberegningen både i arvetilfeller og når arvelater i levende live overdro til en som ville være åsetesberettiget, jf. den opphevede arveavgiftsloven § 14 fjerde ledd. Åsetesavslaget utgjorde normalt ca. en tredjedel av bruttogrunnlaget for beregning av arveavgift (25 % av omsetningsverdien).

Inngangsverdi for eiendom ervervet før 2014 med åsestesavslag settes til bruttoverdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen før fradrag for åsetesavslag.

Er eiendommen ervervet 1. januar 2014 eller senere og giveren har oppfylt kravene til eiertid i sktl. § 9-13, skal inngangsverdien settes til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum. Det er ikke adgang til å legge åsetesavslaget til inngangsverdien. Er vilkårene for skattefritak ikke oppfylt, skal mottakeren som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utgangspunkt overta overdragerens skatteposisjoner, men mottakeren kan legge vederlaget til grunn som inngangsverdi hvis dette er høyere enn givers inngangsverdi, se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4. Inngangsverdien kan ikke oppjusteres med åsetesavslaget.

2.6 Flere objekter ervervet under ett

2.6.1 Generelt

Er vederlaget fastsatt under ett ved erverv av flere formuesobjekter, må dette fordeles mellom objektene såfremt dette har betydning for skattleggingen. Fordeling foretas forholdsmessig, som hovedregel på grunnlag av objektenes omsetningsverdi ved ervervet. Om unntak vedrørende fast eiendom, se nedenfor.

Om fordeling av kostpris ved erverv av omsettelige offentlige konsesjoner sammen med driftsmiddel, f.eks. melkekvote sammen med gårdsbruk, se emnene «Jordbruk – allment», «Fiske» og «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)».

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av partenes fordeling, jf. lignl. § 8-1 første ledd.

2.6.2 Fast eiendom

Kostpris ved erverv av fast eiendom fordeles på bygning og tomt etter omsetningsverdier. River kjøper bygningen uten at den er tatt i bruk, må det vurderes om hele kostprisen skal tilordnes tomten.

Kostpris ved erverv av bygning fordeles på de enkelte deler av bygningen dersom det har betydning for ligningen. Fordeling foretas forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte deler. Hvis f.eks. en bygning eies i et bruttolignet sameie, og en del av bygningen realiseres, må det fastsettes en inngangsverdi for hver enkelt sameier, basert på den enkeltes kostpris ved ervervet.

For seksjonerte bygg fordeles kostpris for tomten på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøk som er fastsatt for tomtefordelingen ved seksjoneringen.

Et bygg anses seksjonert i vedkommende inntektsår når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst innen inntektsårets utgang. Ligningsmyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

2.6.3 Arveavgiftsgrunnlag

Har ervervet funnet sted før 2014 og er det ved arveavgiftsberegningen foretatt en individuell verdsetting av de enkelte arveobjekter, kan det ikke på noen av objektene fastsettes en høyere inngangsverdi selv om en holder seg innenfor rammen av samlet brutto arveavgiftsgrunnlag.

2.6.4 Underpris ved gavesalg

Underpris ved gavesalg hvor det gjelder diskontinuitet, skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er kjøpt sammen, selv om underprisen er tilordnet til spesielle aktiva i kjøpekontrakten. Om unntak ved overdragelse av jordbrukseiendom til visse nærstående, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 6.

2.7 Ideelle andeler ervervet i flere omganger

Er ideelle andeler av en eiendom ervervet i flere omganger, må inngangsverdien fastsettes separat for den enkelte andel hvis det har betydning for beskatningen. Det kan f.eks. være aktuelt hvor vilkårene for eier- og botid bare er oppfylt for en ideell andel.

2.8 Flere kjøp fra samme selger

Kjøpes flere formuesobjekter fra samme selger i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlag slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de kjøpte formuesobjekter. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

2.9 Deltakers kjøp fra deltakerlignet selskap

Om inngangsverdi ved overføring av eiendeler mellom deltaker og deltakerlignet selskap, se emnene «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden» og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

3 Dødsbo

Om inngangsverdien for dødsbo, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

4 Ektefeller

Ved overføring/salg mellom ektefeller, herunder deling av felleseie ved separasjon/skilsmisse, kan utløsningssummen ikke regnes med i inngangsverdien. Inngangsverdien settes lik inngangsverdien for den av ektefellene som brakte objektet inn i ekteskapet, se HRD i Utv. 1982/690 (1982/1330). Dette gjelder selv om objektet ble ervervet av den andre ektefelle før ekteskapet ble inngått, se HRD i Utv. 1993/1365 (1993/1268).

Derimot må det tas hensyn til overdragelser/salg mellom ektefellene før ekteskapet ble inngått. Videre må det tas hensyn til slike overdragelser/salg som skjer etter at ektefellen er separert/skilt og skifte er avsluttet mellom ektefellene.

5 Omdisponering av formuesobjekter

5.1 Objekt tatt ut av inntektsgivende aktivitet

Om inngangsverdien for objekt som er tatt ut av virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet til egen bruk eller gaveoverføring, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

5.2 Objekt brukt privat

For formuesobjekt som var kjøpt til bruk og/eller brukt utenfor inntektsgivende aktivitet, men som senere tas i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, settes inngangsverdien til omsetningsverdien på tidspunktet for inntak i inntektsgivende aktivitet, men likevel ikke høyere enn historisk kostpris (det vil si opprinnelig kostpris med tillegg for påkostninger og fradrag for frasalg). Se LRD (Eidsivating) 5. september 1990 i Utv. 1990/927. (Saken gjaldt avskrivning for personbil kjøpt i Tyskland og benyttet til utleie i Norge. Retten kom til at den faktiske kostpris ved kjøp i Tyskland måtte legges til grunn – her fastsatt ved skjønn da kjøpesum ikke var oppgitt.)

6 Innføring av skatteplikt for tidligere skattefri virksomhet

Om fastsetting av inngangsverdi der foretak som eier aktiva går over fra skattefri til skattepliktig status gjennom lovendring, se FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914.

7 Påkostning

7.1 Generelt

Påkostning legges til inngangsverdien for det formuesobjekt som påkostes. Om unntak for påkostninger i kraftverk, se emnet «Kraftforetak». Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «Vedlikehold».

Om inngangsverdi når leietaker påkoster leid driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6.

7.2 Felles påkostning på en bygning

Er en bygning seksjonert eller av skattemessige hensyn delt opp, skal påkostninger som utelukkende gjelder en bestemt del av bygningen, tilføres denne delen. Dette vil f.eks. gjelde innsetting av peis i egen boligdel av bygningen. Påkostning som gjelder to eller flere deler av seksjonert bygg, fordeles mellom seksjonene forholdsmessig etter sameiebrøken. Dette vil f.eks. gjelde isolering av hele bygget.

Påkostning på tomten fordeles mellom seksjonene etter sameiebrøken.

7.3 Verdiøkning ved nydyrking, overflatedyrking eller planering

Verdiøkning ved nydyrking og overflatedyrking og ved planering av tidligere dyrket jord, skal legges til inngangsverdien. Dette gjelder også for jordbrukseiendom der kostnaden er kommet til fradrag i inntekten. Se for øvrig emnet «Jordbruk – allment».

8 Vedlikehold

Vedlikehold av et formuesobjekt skal ikke legges til inngangsverdien. Dette gjelder også vedlikehold av egen bolig/fritidsbolig selv om arbeidet er skattefritt, jf. emnet «Bolig – eget arbeid». Kostnader til vedlikehold utført på avskrivbare driftsmidler kan, etter skattyters eget valg, likevel tilføres saldo for avskrivning. Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «Vedlikehold».

9 Opp eller nedskrivning

9.1 Avskrivninger

Inngangsverdien skal reduseres med skattemessige avskrivninger hos vedkommende eier.

9.2 Betinget skattefritak

Ved reinvestering av gevinst avsatt betinget skattefritt, skal gevinsten skrives ned på de ervervede objektenes inngangsverdi. Se emnet «Betinget skattefritak».

9.3 Gårdsbruk og skogbruk

Om oppregulering av inngangsverdi ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk- eller skogbruk som kunne vært solgt skattefritt per 31. desember 2004, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.2.

9.4 Innfestingssum

I henhold til lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 6 kan det avtales at festeren ved et tilskudd (innfestingssum) skal dekke del av bortfesterens utlegg til grunnlagsinvesteringer som vei, vann etc. Hos bortfesteren skal denne innfestingssummen nedskrives på disse investeringers andel av eiendommens inngangsverdi. Hos festeren er det en del av hans inngangsverdi.

9.5 Negativ saldo

Om nedskrivning etter overgangsreglene ved skattereformen i 1992 av inngangsverdi for ervervede aksjer mv. med andel av negativ saldo, se Lignings-ABC for 1992 emnet «Negativ Saldo».

9.6 Tilskudd

Investeringstilskudd fra staten, fylkeskommune, kommune eller et selskap med offentlig støtte skal normalt redusere inngangsverdien for det formuesobjektet som erverves for tilskuddet, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a annet punktum, som gjelder avskrivbare driftsmidler.

Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift 17. juni 2014 nr. 807 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte og regional transportstøtte, skal ikke redusere inngangsverdien, jf. forskriften § 6 bokstav b og sktl. § 5-31 bokstav a. Tilskudd til investeringer i faste anlegg og produksjonsutstyr etter forskrift 19. desember 2014 nr. 1816 om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket, skal behandles på samme måte, når tilskuddet gis til virksomhet i kommune som omfattes av § 3 a i forskriften av 17. juni 2014 nr. 807. For driftsmidler som saldoavskrives skal tilskudd gitt etter begge disse ordningene regnes som en del av vederlaget ved realisasjon innen fem år, se sktl. § 14-44 første ledd annet punktum og emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 3.4.

Nærmere om den skattemessige behandlingen, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 3.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om tilskudd til nydyrking, overflatedyrking og planering i jordbruket, se emnet «Jordbruk – allment».

Mottar skattyter en personlig gave til å finansiere kjøp av et formuesobjekt, reduserer ikke gaven inngangsverdien.

9.7 Regnskapsmessig opp-/nedskrivning

Regnskapsmessige nedskrivninger og eventuell reversering av slike nedskrivninger påvirker ikke inngangsverdien. Det samme gjelder oppskrivning etter tidligere regler. Om unntak for visse selskaper, se sktl. § 6-10 fjerde ledd.

9.8 Ulempeerstatning

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeerstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Ulempeerstatningen reduserer inngangsverdien for den gjenværende del. Se nærmere emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5 og pkt. 2.3.1. Ulempeerstatningen må fordeles skjønnsmessig på de ulike deler av gjenværende eiendom på grunnlag av den ulempe det er gitt erstatning for.

10 Direkte fradragsførte eiendeler

Inngangsverdien for driftsmidler hvor kostpris ved ervervet er direkte fradragsført i ervervsåret, er null.

11 Skadet gjenstand

11.1 Delvis skade

Om når inngangsverdien skal reduseres med erstatning for delvis skade, se emnet «Skadeserstatning».

11.2 Total skade

Inngangsverdien for f.eks. bygning gjenoppført etter total skade, f.eks. ved brann, storm mv., settes til inngangsverdien for den gjenoppførte bygningen redusert med eventuell nedskrivning for betinget skattefri gevinst. Se emnet «Betinget skattefritak».

(Ved total skade anses bygningen realisert. Det må tas standpunkt til skatteplikt for realisasjonsgevinst vedrørende den totalskadde bygningen.)

12 Salg av del av gjenstand

Selges en del av et formuesobjekt, må inngangsverdien for hele formuesobjektet fordeles på den solgte del og den gjenværende del. Slik fordeling må gjennomføres, selv om gevinsten vedrørende den solgte del er skattefri.

Selges en ideell andel, fordeles inngangsverdien etter eierandelenes størrelse.

Selges en fysisk avgrenset del av et formuesobjekt, f.eks. tomteområde fra en jordbrukseiendom, må fordelingen av opprinnelig inngangsverdi foretas skjønnsmessig etter verdiforholdene på selgerens ervervstidspunkt. Senere påkostninger fordeles etter forholdene på tidspunktet for påkostningen.

13 Stiftelse av varig rettighet som innskrenker rådigheten for eier av formuesobjekt

Stiftes en varig rettighet i et formuesobjekt mot engangsvederlag, må det tas standpunkt til hvor stor del av den totale eierrådighet som er avstått. Inngangsverdien på formuesobjektet må så fordeles mellom verdien av den avståtte rettighet og verdien av den gjenstående eierråderett, se sktl. § 9-6. Det er den del av inngangsverdien som kan knyttes til den avståtte rettigheten, som skal inngå som inngangsverdi i en gevinst-/tapsberegning ved rettighetsstiftelsen.

14 Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd

14.1 Generelt

Skattytere som per 1. januar 1992 eide formuesobjekter av den art hvor inngangsverdien kunne oppreguleres etter de tidligere regler i sktl. § 43 femte ledd, kan ved

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

realisasjon foreta oppregulering av inngangsverdien fra og med ervervsåret frem til og med 1991 i medhold av overgangsreglene i FSFIN § 9-8 del II.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av formuesobjekt som per 1. januar 1992 var tilordnet selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

14.2 Hvilke formuesobjekter omfattes

Oppregulering etter overgangsreglene kan foretas ved realisasjon, hel eller delvis, av faste eiendommer, men bare når eiendommen

- ikke har avskrivbare bygninger eller anlegg, og/eller
- ikke var faktisk brukt i virksomhet. Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment»

Oppregulering av inngangsverdi kan også gjøres ved realisasjon av rettigheter i slik fast eiendom såfremt rettigheten var utenom virksomhet.

Oppregulering av inngangsverdien kan likevel foretas i følgende tilfeller selv om eiendommen har avskrivbare bygninger eller anlegg og/eller selv om eiendommen er anskaffet til bruk i virksomhet og/eller faktisk er brukt i virksomhet

- egen boligdel i avskrivbart bygg som per 1. januar 1991 er skilt ut fra byggets saldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8
- ikke avskrivbar arbeider/funksjonærbolig når skattyter eier mindre enn 8 tilsvarende boliger
- bolighus for utleie, herunder leiegårder, selv om det er virksomhet å leie den ut
- gårdsbruk og/eller skogbruk, for så vidt gjelder inngangsverdien for ikke avskrivbare deler, selv om driften har vært ansett som virksomhet

14.3 Størrelsen av oppregulering ved gevinstberegning

Ved realisasjon av formuesobjekter som nevnt foran, og som er ervervet i 1990 eller tidligere, skal inngangsverdien oppreguleres. Er formuesobjektet ervervet suksessivt over flere år, eller det er påkostet i 1990 eller tidligere, oppreguleres hvert års tillegg til inngangsverdien separat. Oppreguleringsprosenten er bare avhengig av det enkelte ervervsår. Det er uten betydning når i ervervsåret formuesobjektet er overtatt/påkostet.

Ervervsår	Prosentsats for oppregulering av kostpris	Ervervsår	Prosentsats for oppregulering av kostpris
1990	3	1968	190
1989	6	1967	200
1988	10	1966	210
1987	16	1965	220
1986	22	1964	230
1985	28	1963	240
1984	36	1962	250
1983	42	1961	260
1982	50	1960	270
1981	60	1959	280
1980	70	1958	290
1979	80	1957	300
1978	90	1956	310
1977	100	1955	320
1976	110	1954	330

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1975	120	1953	340
1974	130	1952	350
1973	140	1951	360
1972	150	1950	370
1971	160	1949	380
1970	170	1948	390
1969	180	1947 og tidligere	400

14.4 Maksimal oppregulering

Den samlede inngangsverdi kan ikke oppreguleres til høyere beløp enn salgsvederlaget. Oppreguleringsbeløpet kan således ikke føre til tapsfradrag, men bare redusere eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare innrømmes så langt inngangsverdi uten oppregulering er høyere enn salgsvederlaget.

14.5 Frist for å sette fram krav om oppregulering

Krever skattyter at oppregulert kostpris skal legges til grunn som inngangsverdi ved gevinstberegningen, skal vedkommende sette fram krav om dette med nødvendig dokumentasjon som vedlegg til selvangivelsen for det inntektsår eiendommen er realisert.

15 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter

Om overgangsregler for formuesobjekter ervervet ved arv før 1992, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 8.

16 Overgangsregler per 1. januar 2005 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere

Om oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 2005 for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk etter overgangsregel til sktl. § 9-3 sjette ledd, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.2.1.

Innsynsrett – allmennheten

- *Lignl. § 3-13 nr. 2, nr. 5 og nr. 6, samt § 8-8.*
- *Lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentleg verksemd (offentleglova).*
- *Lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven)*
- *Skattedirektoratets retningslinjer av 17. oktober 2014 om utlevering av skattelisteopplysninger fra skattekontorene*
- *Skattedirektoratets retningslinjer av 7. oktober 2011 for offentliggjøring av skattelister på www.skatteetaten.no*
- *Rettleiar til offentleglova.*

1 Innsyn, generelt

Lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentleg verksemd (offentleglova) gjelder også i forhold til ligningsmyndighetene, og trådte i kraft 1. januar 2009. Offentleglova gir i utgangspunktet enhver rett til innsyn i offentlige saksdokumenter. Ligningsmyndighetenes taushetsplikt begrenser innsynsretten, jf. offentleglova § 13. Om hvilke opplysninger som ligningsmyndighetene har taushetsplikt om, se emnet «Taushetsplikt». Taushetsplikten gjelder imidlertid ikke opplysninger vedrørende skattyters egne forhold, se emnet «Innsynsrett – egne forhold». Ligningsmyndighetene

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

har adgang til å unnta visse type opplysninger eller dokumenter fra offentlighet etter offentleglova §§ 14–26, men har likevel plikt til å vurdere om det skal gis helt eller delvis merinnsyn etter offentleglova § 11. Se offentleglova § 12 for delvis innvilgelse/unntak. Justisdepartementet har utarbeidet en rettledning til offentleglova som er tilgjengelig på departementets hjemmeside.

Enhver har også rett til innsyn i skatteetatens bruk av personopplysninger etter personopplysningsloven § 18.

2 Innsyn i skattelister

Offentleglova gjelder ikke ved begjæring om innsyn i skattelister, jf. lignl. § 8-8 nr. 1. Allmennheten har likevel rett til innsyn i de opplysninger som går frem av de offentlig utlagte skattelistene (utleggslistene). Det kan i et rimelig omfang bes om innsyn i skattelister for tidligere år, jf. lignl. § 8-8 nr. 3 annet avsnitt.

Skattelistene oppdateres minst tre ganger i året. Det kan gis innsyn i alle endringene som er gjort i skattelistene i utleggsperioden på 12 måneder. I tillegg kan det gis innsyn i det siste registrerte resultatet selv om dette kommer etter utleggsperioden. Øvrige endringer omfattes av den alminnelige taushetspliktregelen i ligningsloven § 3-13 nr. 1.

Begjæring om innsyn skal rettes til skattekontoret. Avslag på krav om innsyn kan påklages til Skattedirektoratet, jf. Skattedirektoratets retningslinjer av 17. oktober 2014 om utlevering av skattelisteopplysninger fra skattekontorene.

Skattyter skal ha tilgang til informasjon om hvem som har fått utlevert skattelisteopplysninger om vedkommende, jf. lignl. § 8-8 nr. 3 annet avsnitt tredje punktum. Dette gjelder ikke når opplysningene blir gitt til ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol, eller ved innsyn i skattelisteopplysninger fra inntektsåret 2012 og tidligere. Skattekontoret kan også gjøre unntak fra plikten til å informere skattyter når opplysningene gis til offentlig myndighet.

3 Publisering av skattelistene

3.1 Generelt

Når ligningen er ferdig, utarbeides det en skatteliste over alle som det er foretatt ligningsfastsetting for, jf. lignl. § 8-8 nr. 1. Skattelisten inneholder den enkelte skattyters navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattyter/organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. lignl. § 8-8 nr. 2 første punktum. Skattelisten inneholder ikke opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved inntektsårets utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelse gitt i eller i medhold av lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold, jf. lignl. § 8-8 nr. 2 annet punktum.

3.2 Publisering på internett

Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på www.skatteetaten.no til alminnelig ettersyn, jf. lignl. § 8-8 nr. 3. Samme sted skal skattyter også ha tilgang til hvem som har søkt på skattelisteopplysninger om vedkommende.

Søk i skattelisten forutsetter at man logger seg inn via ID-porten. Antall søk er begrenset til 500 per kalendermåned.

4 Distribusjon av opplysninger fra skattelister

Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen, jf. lignl. § 8-8 nr. 4. Med «presse» menes media som omfattes av lov 13. juni 2008 nr. 41 om redaksjonell fridom i media (mediefridomslova), dvs. dagsaviser og andre periodiske publikasjoner som driver med produksjon og formidling av nyheter mv. Det samme gjelder for elektroniske massemedia. Listen over personlige skattytere utleveres bare dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på internett eller gis videre til andre. Det

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kan kreves betaling ved utlevering av skattelistene. En liste over hvilke redaksjoner som har fått tilgang til skattelisteopplysninger publiseres på skatteetaten.no.

5 Utlevering av enkelte ligningsopplysninger

Om utlevering av enkelte ligningsopplysninger, se emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.2.

Innsynsrett – egne forhold

– *Lignl. § 3-4.*
– *Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll § 7.*

1 Generelt

I dette emnet behandles bare skattyters rett til innsyn vedrørende egen ligning. Om allmennhetens rett til å få opplysninger, se emnet «Innsynsrett – allmennheten».

Hovedregelen om skattyters rett til innsyn i dokumenter vedrørende egen ligning står i lignl. § 3-4. Denne bestemmelsen suppleres med regler i lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentleg verksemd (offentleglova) og lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger, samt forskrifter til disse lovene. Se også emnet «Taushetsplikt».

Reglene i lignl. § 3-4 om skattyters innsynsrett i egne saksdokumenter gjelder bare for dokumenter som skal nyttes til en ligningsavgjørelse, se lignl. § 1-1. Innsyn i øvrige dokumenter, f.eks. dokumenter som er utarbeidet til bruk i rettssak om ligning (ikke prosesskriv) eller søknad om ettergivelse av skatt, vil følge reglene i lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (fvl.).

Nedenfor behandles skattyters rett til å bli gjort kjent med innholdet i
– dokumenter
– opplysninger mv. registrert elektronisk, og
– muntlige utsagn, drøftinger mv.

2 Dokumentbegrepet

Et dokument er en skriftlig opptegnelse som foreligger i saken uavhengig av hvem som har fremstilt dokumentet. Dokument er f.eks. interne notater, referat fra konferanser, skriftutveksling med andre, kontrolloppgaver, forslag til vedtak og nemndsprotokoller. Likeledes anses en kopi som et selvstendig dokument. Alle sidene i et notat, vedtaksforslag mv., med vedlegg, er ett dokument.

Om opplysninger lagret elektronisk, se nedenfor.

3 Hovedregel

3.1 Generelt

Som hovedregel har en skattyter rett til å kreve innsyn i alle saksdokumenter som angår hans ligning (lignl. § 3-4 nr. 1), herunder ektefellens selvangivelse (jf. lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap § 39). Derimot har han ikke rett til innsyn i samboers selvangivelse, uavhengig av om samboerne er meldepliktige.

En skattyter har krav på innsyn i alt som er protokollert vedrørende skattekontorets behandling og nemndsbehandlingen i sak som gjelder hans ligning, herunder dissenser, hvem som har dissentert og den begrunnelse disse i tilfelle har gitt for standpunktet sitt, se FIN 9. oktober 1987 i Utv. 1987/557.

3.2 Rapport etter kontrollundersøkelse

Innsynsretten omfatter rapport etter kontrollundersøkelse hos den opplysningspliktige etter lignl. § 6-5. Slik rapport skal alltid oversendes den rapporten gjelder, se forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll (lignl.) § 7.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.3 Forholdet til taushetsplikten

3.3.1 Generelt

En skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold jf. lignl. § 3-13 nr. 1.

Unntak kan oppstå hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning, se Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf. lignl. § 3-13 nr. 4. Om unntak, se nedenfor.

3.3.2 Innsynsrett i saker om internprising mv.

I saker hvor ligningsmyndighetene bruker opplysninger fra tredjepersoner som sammenligningsgrunnlag ved fastsetting av armlengdepris etter sktl. § 13-1, kan det være aktuelt å nekte en part innsyn i sammenligningsgrunnlaget etter reglene om taushetsplikt, se HRD i Utv. 2015/908 (Rt. 2015/353).

3.4 Innsynsrett i saker om tilleggsskatt

De vanlige reglene om innsynsrett i lignl. § 3-4 gjelder også i saker om tilleggsskatt. Når skattyter anses som siktet etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) vil imidlertid vedkommende i tillegg ha krav på de rettssikkerhetsgarantiene som EMK art. 6 gir om rettferdig rettergang. Den som er siktet har bl.a. rett til å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar, jf. EMK art. 6 nr. 3 bokstav b. Dette innebærer bl.a. at skattyter har krav på innsyn i opplysninger som kan ha betydning som bevis i saken om tilleggsskatt. Retten til innsyn gjelder selv om dokumentet må anses som et internt arbeidsdokument i medhold av lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav c, se HRD i Utv. 2013/1216 (Rt. 2013/917) (Arcade Drilling AS). (Vedtaket om å nekte innsyn i interne arbeidsdokumenter ble opphevet, da Skattedirektoratet ikke hadde foretatt noen konkret vurdering av de enkelte dokumentenes betydning som bevis i en sak om tilleggsskatt.)

Taushetsplikten kan også i tilleggsskattesaker være til hinder for at innsyn gis.

Spørsmålet om innsynsrett kan stille seg forskjellig avhengig av på hvilket stadium i saken en befinner seg. Retten til dokumentinnsyn skal vurderes fortløpende. Bl.a. kan hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsi at et dokument holdes tilbake på et tidlig stadium i saken. Sml. lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 242 og § 264.

4 Unntak

4.1 Generelt

Unntakene fra innsynsrett i lignl. § 3-4 nr. 2 gir bare adgang til å nekte innsyn. Taler ikke særlige grunner mot det, skal skattyter likevel gis anledning til å se dokumenter som kan unntas fra innsynsretten. Det skal således foretas en vurdering i det enkelte tilfelle av om skattyter bør få innsyn i slike dokumenter. Enhver nektelse av innsyn i egne forhold må derfor i utgangspunktet bero på «særlige grunner». Det kan ikke henvises til kontorets ressurssituasjon, fremdrift i saken eller andre generelle hensyn som begrunnelse for avslag.

Hvis skattyter anses som siktet i forhold til EMK, vil den rett som siktede har til dokumentinnsyn etter EMK, gå foran de lovbestemte unntakene fra innsynsretten som er beskrevet nedenfor. Se nærmere pkt. 3.4.

4.2 Under ordinær ligningsbehandling

Skattyter kan ikke kreve innsyn i dokumenter som gjelder ligningsbehandlingen før skatteoppgjøret foreligger, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav a.

4.3 Ikke besvart spørsmål

Har skattyter unnlatt å besvare spørsmål han har fått om det som dokumentet gjelder, f.eks. en kontrollmelding, har han ikke rett til innsyn i dokumentet, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav b.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.4 Interne arbeidsdokumenter

Skattyter har ikke rett til innsyn i dokumenter som er utarbeidet av ligningsforvaltningen eller av valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig til bruk for saksforberedelsen, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav c. Ligningsforvaltningen betyr det samme som ligningsmyndighetene og består av skattekontorene, skatteklagenemndene, særskilt ligningsmyndighet som nevnt i lignl. § 2-4, Riksskattenemnda og Skattedirektoratet, men ikke Finansdepartementet, se HRD i Utv. 2013/1216 (Rt. 2013/917) (Arcade Drilling AS) (Skattyter hadde ikke rett til innsyn i e-post korrespondanse mellom en ansatt i Skatt vest og Skattedirektoratet under forberedelsen av et endringsvedtak. Dokumenter utarbeidet av en saksbehandler i Finansdepartementet med særlig kompetanse i EØS-rettslige spørsmål, ble ansett som dokumenter utarbeidet av engasjert rådgiver.)

Selv om skattyter ikke har rett til innsyn i interne arbeidsdokumenter, skal skattytere som ber om det, likevel gis innsyn i utkast til skattekontorets vedtak, det vil si når skattekontoret skal fatte et begrunnet vedtak etter lignl. § 3-11 nr. 1. Skattekontorets innstilling til skatteklagenemnda skal sendes skattyter eller hans fullmektig, også hvor vedkommende ikke har bedt om dette. Det samme gjelder Skattedirektoratets innstilling til Riksskattenemnda. Skattyter skal gis innsyn i hele innstillingen, med mindre det foreligger tungtveiende grunner for å nekte skattyter innsyn. Skattyter skal gis innsyn fra det tidspunkt det foreligger en ferdig innstilling.

Gjennomgangsdokument (G-dok) gjelder opplysninger som skattekontoret skal følge opp ved ligningen for en bestemt skattyter i flere år frem i tid. Skattyter vil som utgangspunkt ha rett til innsyn i slike dokumenter. Tilsvarende gjelder for opplysningsdokument (O-dok) som gjelder årets ligning. Dersom merknadene må anses som interne, kan de holdes tilbake på lik linje med andre interne dokumenter/merknader.

4.5 Dokumenter uten selvstendig betydning

Ligningsmyndighetene kan holde tilbake dokument som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav d.

4.6 Hensynet til kontrollarbeidet

Når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier at skattyter ikke bør gis innsyn i dokumentene, kan ligningsmyndighetene holde dokumentene tilbake, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav e. Skattyter har for eksempel som hovedregel ikke krav på å gjøre seg kjent med eventuelle tips fra enkeltpersoner/foretak om påståtte overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen. I enkelte tilfeller vil hensynet til kontrollarbeidet ikke være til hinder for at deler av tips kan gjøres kjent, for eksempel hvem som er avsenderinstans der dette er en offentlig etat. Ligningsmyndighetene avgjør hvor lenge betingelsene er oppfylt for å holde dokumenter tilbake av hensyn til kontrollarbeidet.

4.7 Dokument som ikke skal nyttes til ligningsavgjørelse

Reglene om innsynsrett i lignl. § 3-4 gjelder ikke for dokumenter som ikke skal nyttes til en ligningsavgjørelse. Innsyn i slike dokumenter følger reglene i andre lover, f.eks. forvaltningsloven og offentleglova. Dette vil f.eks. gjelde dokumenter som er utarbeidet til bruk i rettssak om ligning eller til behandling av søknad om ettergivelse av skatt.

4.8 Deler av dokument

Inneholder deler av et dokument opplysninger som er unntatt fra innsynsrett, kan ligningsmyndighetene holde tilbake hele dokumentet. For eksempel kan hele dokumentet holdes tilbake når det også omhandler andre skattyteres forhold. Det bør bare gis innsyn i deler av et slikt dokument dersom denne delen ikke er for sammenvevd med de andre delene, og innsynet ikke blir misvisende i forhold til dokumentets innhold. Se likevel ovenfor om rett til innsyn i forslag til vedtak i endringssak.

5 Opplysninger lagret elektronisk

Er opplysninger eller resultatet av en bearbeidelse av opplysninger lagret elektronisk, har skattyter i utgangspunktet krav på å få kjennskap til hvilke konkrete arter av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

opplysninger/resultater dette gjelder. Videre kan skattyter kreve å få kjennskap til innholdet av opplysninger/resultat som gjelder hans egne forhold. Også et multimediedokument (kombinasjon av tekst, lyd og bilde), videofilm eller lydbånd kan være et saksdokument det kan gis innsyn i, sml. offentleglova § 4 første ledd. Det gjelder de samme unntak fra innsynsrett i opplysninger lagret elektronisk som for dokumenter på papir, se pkt. 2.

Når noen har krav på innsyn i et dokument som ikke er papirbasert, skal vedkommende organ gi den nødvendige bistand.

6 Muntlige utsagn, drøftinger mv.

Skattyter har ikke krav på opplysninger om innholdet i samtaler, konferanser, drøftinger i nemnda mv. Hvis innholdet er nedtegnet i et skriftlig dokument, vil han ha krav på innsynsrett etter reglene om dokumenter dersom det ikke er unntatt.

7 Hvem har innsynsrett

7.1 Hovedregel

Krav på opplysninger har i utgangspunktet bare den skattyter saken gjelder. Den som gir opplysninger skal forsikre seg om at opplysningene gis til rette vedkommende.

7.2 Fullmektig

Innenfor rammen av fullmakten har en fullmektig krav på samme innsyn som skattyter selv, se emnet «Fullmektig».

7.3 Personlige skattytere

7.3.1 Ektefeller/registrerte partnere

Når det gjelder ektefellers innsynsrett i hverandres ligningsmessige forhold, se emnet «Taushetsplikt».

7.3.2 Samboere

Samboere kan ikke gis opplysning som vedrører den annens ligning. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige. Om innsynsrett der gjenlevende samboer har rett til å sitte i uskifte, se emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.5.10.

7.3.3 Personer under vergemål

Vergen har rett til innsyn om personer under vergemål der dette er nødvendig for at vergen skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, se vergemålsloven § 54.

7.4 Deltakerlignet selskap

Ledelsen i et deltakerlignet selskap har innsynsrett i dokumenter som angår fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det samme gjelder den enkelte deltaker.

7.5 Upersonlige skattytere

7.5.1 Aksjeselskap mv.

Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets ligning, herunder ligningsmyndighetenes verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskap f.eks. ved dets ordfører. Derimot kan slike opplysninger ikke gis til personer bare på grunn av at de er aksjonærer i selskapet.

Aksjonærene kan ikke gis opplysninger om grunnlaget for fastsetting av formuesverdien på aksjer i selskapet.

7.5.2 Konkursbo

Under behandlingen av et konkursbo har bobestyreren eller skifteretten rett til å se konkursskyldnerens selvangivelser med vedlegg eller på annen måte få opplysninger om konkursskyldnerens formues- og inntektsforhold, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 101 tredje ledd. Bobestyreren og skifteretten har vanlig innsynsrett vedrørende boets ligning.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.5.3 Dødsbo

Fra dødsfallstidspunktet og frem til formell beslutning om skifteform foreligger, kan enkeltarvinger, lensmenn og tingretten i skiftesaker gis opplysninger om innholdet i avdødes ligning. Avgjørende for om innsyn skal gis til en enkeltarving bør være at ligningsmyndighetene anser innsynsbegjæringen som tilstrekkelig begrunnet i et saklig behov for opplysningene. Dette må vurderes konkret. Se FIN 30. august 2005 i Utv. 2005/1034.

Etter at skifteform er valgt er det bobestyrer, alle arvinger i fellesskap eller den som f.eks. i følge skifteattest har fullmakt til å opptre på vegne av alle arvingene, som har rett til å kreve utlevert samtlige opplysninger vedrørende avdødes ligning. Den samme rett har tingretten når boet skiftes av retten. Den enkelte arving har ikke rett til å kreve opplysninger.

8 Formelle regler

8.1 Hvem kravet skal fremsettes for

Krav om dokumentinnsyn kan rettes til ethvert kontor som besitter dokumentet i original eller kopi. Normalt bør innsynsretten avgjøres av det kontor som behandler saken.

8.2 Kravets form

Krav om innsyn kan fremmes både muntlig og skriftlig.

8.3 Opplysningenes form

Dokumentinnsyn gjennomføres ved at skattyter får se igjennom dokumentet eller får kopi. Dersom skattyter ber om det, skal det gis kopi eller utskrift av dokumentet. Er opplysninger lagret elektronisk, gis de i alminnelighet som utskrift. Ligningsmyndighetene bør i rimelig utstrekning også gi kopi eller utskrift av dokument som skattyter selv har utferdiget.

8.4 Betaling

Det er ikke adgang til å kreve betaling for kopier.

8.5 Avslag

8.5.1 Begrunnelse

Et avslag på krav om dokumentinnsyn er et forvaltningsvedtak og skal begrunnes skriftlig. Begrunnelsen må minst inneholde henvisning til den bestemmelsen i lignl. § 3-4 nr. 2 som er grunnlag for avslaget. Det skal alltid gis opplysninger om klageadgang og frist for klage.

8.5.2 Klage

Avslag på krav om dokumentinnsyn kan påklages til Skattedirektoratet når avslaget er gitt av skattekontoret, jf. lignl. § 3-4 nr. 4. Klagefristen er 3 uker. Klagen leveres til det kontoret som avslo kravet. Er avslaget begrunnet i lignl. § 3-4 nr. 2 a, b eller d kan avslaget bare påklages i saker som står for skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis

- *Lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen.*
- *Stortingsvedtak 9. desember 2014 nr. 1606 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2015.*
- *Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.*
- *Forskrift 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov om skattlegging av personer på Jan Mayen (ftrl.).*
- *Forskrift 16. desember 2014 nr. 1832 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2015 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.).*
- *SKD nr. 4/2015.*

1 Generelt

Jan Mayen-skatteloven omfatter også lønn opptjent i de norske bilandene i Antarktis, se § 1.

Jan Mayen og bilandene i Antarktis er ikke som Svalbard et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt. Ved opphold på Jan Mayen eller bilandene i Antarktis vil skattyter aldri anses bosatt der. Skattyter skal anses skattemessig bosatt på fastlandet i den kommunen som følger av de vanlige reglene. Oppholdt skattyter seg på Jan Mayen/Antarktis ved utløpet av 1. november året forut for inntektsåret og han ikke hadde noen tilknytning til noen kommune på fastlandet, skal han anses bosatt i den kommunen på fastlandet som han sist var bosatt i før han reiste til Jan Mayen/Antarktis.

Det er Svalbard skattekontor som behandler inntekter som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven. Henvendelser kan rettes til Skatt nord - Svalbard skattekontor, Postboks 413, 9171 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70.

2 Hvilke inntekter omfattes av Jan Mayen-skatteloven

Skatteplikten etter Jan Mayen-skatteloven omfatter bare:

- lønn og annen godtgjørelse for arbeid under opphold på Jan Mayen/Antarktis som varer sammenhengende i minst 30 dager, og
- sykepenger etter kap. 8 i ftrl.
  - i den utstrekning skattyter oppholder seg på Jan Mayen/Antarktis i sykemeldingsperioden,
  - oppholdet varer sammenhengende i minst 30 dager, og
  - vedkommende var i aktivt arbeid på Jan Mayen/Antarktis da retten til sykepenger oppstod.

  Alle tre vilkårene må være oppfylt.

Er det enkelte oppholdet på Jan Mayen/Antarktis under 30 dager, skattlegges ingen del av lønn mv. etter de særskilte reglene for Jan Mayen/Antarktis. Annen inntekt enn lønn mv. er ikke skattepliktig etter Jan Mayen-skatteloven.

Ved vurderingen av hva som anses som sammenhengende opphold, gjelder de samme reglene som for Svalbard, se emnet «Svalbard», pkt. 3.4.1.

3 Skattetrekk i lønn

3.1 Trekk for skatt og trygdeavgift

Skattetrekk i lønn til skattytere som har oppholdt seg på Jan Mayen/Antarktis skal foretas med den prosentsatsen som er fastsatt i Stortingets årlige vedtak om skatt til Svalbard. For 2015 er skattesatsen:

- 8 % for lønn inntil 12 G (1 080 816), og
- 22 % for lønn som overstiger 12 G (1 080 816)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

«G» er i dette tilfellet det sist fastsatte grunnbeløpet i inntektsåret, jf. svblsktl. § 3-2 siste punktum. Det skal ikke gis fritak for trekk i lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien eller i lønn før jul.

Arbeidsgiveren skal dessuten trekke trygdeavgift etter en sats på 8,2 %, se pkt. 6.

3.2 Grunnlag for skattetrekk

Den skatt som skal svares av arbeidsinntekt på Jan Mayen/Antarktis, er en ren lønnsskatt som regnes av bruttolønn. I bruttolønnen inngår verdien av fri kost og losji med kr 116 per døgn, jf. forskrift 16. desember 2014 nr. 1832 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2015 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. Det gis ingen fradrag i skattegrunnlaget.

3.3 Innbetaling av skatt og avgifter til folketrygden

Trukket skatt og trygdeavgift vedrørende lønnsinntekter som er skattepliktige etter Jan Mayen-skatteloven, plikter arbeidsgiver å innbetale til det kontonummeret som framgår av tilbakemeldingen i a-ordningen. Dette er kontonummeret til skatteoppkreveren i arbeidsgivers kontorkommune på fastlandet. Betalingsfristene er ikke endret som følge av innføring av a-ordningen. Fristene for arbeidsgivers innbetaling av lønnstrekk er fortsatt 1. august (for første halvår) og 1. februar det påfølgende året (for siste halvår). Har arbeidsgiver både ansatte som omfattes av lønnstrekkordningen og forskuddstrekk på fastlandet, vil beløpet på tilbakemeldingen i a-ordningen være summen av forskuddstrekk og lønnstrekk. Arbeidsgiver kan da skille ut beløpet som gjelder lønnstrekk av arbeidsinntekt på Jan Mayen/Antarktis siden det har en senere betalingsfrist, og bare betale forskuddstrekket innenfor de vanlige terminvise fristene. Om innrapporteringen, se pkt. 8.

4 Skattestedet

Etter § 3 i Jan Mayen-skatteloven skal skatten tilfalle den kommune der skattyteren etter vanlige norske skatteregler er skattepliktig til som bosatt, jf. emnet «Skattestedet».

5 Kontrollberegning

Trekket for skatt i Jan Mayen-/Antarktislønn skal være endelig oppgjør for skatten på denne lønnen. Det skal derfor ikke foretas ordinær ligning av lønnsinntekten med etterfølgende avregning. Om fastsetting av personinntekt, se nedenfor.

6 Personinntekt

6.1 Generelt

Personinntekt skal på vanlig måte fastsettes av skattekontoret for skattyterens bostedskommune. Har arbeidstakeren også hatt personinntekt på fastlandet, er det den samlede personinntekten som skal fastsettes. Skattyteren vil på denne måten på skatteoppgjøret få opplysninger om samlet personinntekt og pensjonspoeng.

6.2 Trygdeavgift

Arbeidstakere som i inntektsåret 2015 går inn under Jan Mayen-skatteloven skal svare trygdeavgift med 8,2 % av personinntekt på Jan Mayen/ Antarktis.

6.3 Toppskatt

Det skal ikke svares toppskatt av personinntekt på Jan Mayen/Antarktis.

7 Arbeidsgiveravgift

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av lønn som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven (0-sats).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Innrapportering/lønnsopplysningsplikt

Ytelser som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven skal innrapporteres gjennom a-ordningen. Nærmere om innrapportering etter a-ordningen, se www.altinn.no. Om arbeidsgivers plikt til å levere sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

Se også den årlige SKD-meldingen om skattetrekk ved utbetaling av lønn mv. for arbeid, pensjon og visse trygdeytelser på Svalbard, samt lønn mv. for arbeid på Jan Mayen og i Antarktis.

Jordbruk – allment

- *Sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f, § 4-2 første ledd bokstav h, § 4-11 første ledd, § 4-17, § 6-19, § 7-1, § 7-10, § 8-1 første ledd bokstav c og d, tredje til femte ledd, niende og tiende ledd, § 9-7.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene).*
- *FSFIN § 8-1 B.*

1 Jordbruksvirksomhet

1.1 Hva regnes som jordbruksvirksomhet

For at det skal foreligge en jordbruksvirksomhet, må de generelle vilkårene for å anse aktiviteten som virksomhet være oppfylt. Generelt om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Vilkårene som må være oppfylt for at en virksomhet kan anses som jordbruksvirksomhet, er fastsatt i FSFIN § 8-1-11.

Som generelt utgangspunkt gjelder at jordbruksvirksomhet er virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Jordbruksvirksomhet omfatter således all vanlig plante-, grønnsak- og fruktdyrking og husdyrhold, inkludert avl og oppdrett som er knyttet til jordbruksvirksomheten, når denne har til formål å produsere og omsette egne produkter. Skogbruk som skal lignes særskilt, anses imidlertid ikke som jordbruk.

For anvendelsen av de spesielle skattereglene for jordbruket er det avgjørende å fastslå om det foreligger jordbruksvirksomhet etter FSFIN § 8-1-11. Det kan være forskjellige tilleggsvilkår i forhold til de enkelte reglene, se henvisningene til de aktuelle emnene.

For å avgjøre

- hvem som er berettiget til jordbruksfradrag, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag»
- hvilke vilkår som må være oppfylt for at en eiendom anses som «alminnelig gårdsbruk» ved anvendelse av reglene om realisasjon, herunder oppregulering av inngangsverdi etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 sjette ledd, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon»
- hvilke inntekter som underskudd på våningshus oppstått i inntektsårene 1995 til 2004 kan fremføres til fradrag i, se pkt. 10.8.3.

Inntekt av annen virksomhet enn jordbruksvirksomhet slik den er definert i FSFIN § 8-1-11, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», kan inngå i jordbruksinntekten som biinntekt dersom omsetning og uttak fra denne virksomheten til sammen ikke overstiger kr 30 000 (ekskl. mva.), se FSFIN § 8-1-11 bokstav b.

1.2 Spesielt om bortleie/bortforpaktning

Hvis jordbruksarealet bortleies/gården bortforpaktes, må det vurderes konkret hvorvidt eierens inntekt av bortleien skal anses å være passiv kapitalinntekt, inntekt av annen virksomhet eller om bortforpakter skal anses å drive jordbruksvirksomhet. Se nærmere emnet «Jordbruk – forpaktning».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.3 Opphør av virksomhet

Om opphør av virksomheten som sådan, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om hvem som har bokføringsplikt og eventuelt i tillegg har plikt til å utarbeide årsregnskap, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

4 Næringsoppgave mv.

Enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap innenfor jordbruk og gartneri som bare er bokføringspliktige, skal ved levering av selvangivelse/selskapsoppgave levere «Næringsoppgave 1» (RF-1175). Aksjeselskaper og andre som har plikt til å utarbeide årsregnskap, skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

Driver skattyter/det deltakerlignede selskapet også annen virksomhet, skal det leveres én felles næringsoppgave for all virksomhet.

I tillegg til næringsoppgave skal alle som driver virksomhet innen jordbruk og gartneri levere skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Har skattyter/det deltakerlignede selskapet positive saldoer vedrørende avskrivbare driftsmidler, andre eiendeler som avskrives eller negative saldoer i saldogruppene a, c, d eller j, skal skjemaet «Avskrivning» (RF-1084) leveres. Skjemaet «Gevinst- og tapskonto» (RF-1219) må også leveres der dette er aktuelt.

Om
- plikt til å levere andre skjemaer
- levering av næringsoppgave mv. som datautskrift
- elektronisk levering av næringsoppgave mv.,

se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave

For ansvarlig selskap, driftsfellesskap mv. som skal deltakerlignes etter nettometoden, herunder indre selskaper, skal det leveres «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap» (RF-1215) og «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233). I tillegg skal det leveres næringsoppgave med vedlegg, se ovenfor.

Hver enkelt deltaker skal levere «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1221).

Se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.

Om elektronisk levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave mv., se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

6 Erverv av jordbrukseiendom

6.1 Generelt

Overtakelse av landbrukseiendommer vil normalt skje ved
- kjøp hvor vederlaget danner grunnlaget for gevinst/tapsberegning hos selger og for inngangsverdi for kjøper, eller
- arv, gave eller gavesalg hvor reglene i sktl. § 9-7 om kontinuitet mv. kommer til anvendelse.

Fastsetting av inngangsverdi ved slike erverv og fordelingen av inngangsverdien er omtalt nedenfor.

6.2 Kostprisoppgave

Ved erverv av landbrukseiendom skal den nye eieren innen selvangivelsesfristens utløp for overtakelsesåret levere utfylt skjemaet «Kostpris for landbrukseiendom» (RF-1013),

nedenfor kalt «kostprisoppgave». Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp til og utvidelse av landbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av overdragelsesdokumenter som kjøpekontrakt, skjøte, føderådskontrakt skifteoppgjør, arvelaters/givers siste balanseoppstilling mv. Kostprisoppgaven skal vise samlet inngangsverdi spesifisert på de ulike eiendelene.

6.3 Inngangsverdi (kostpris)

6.3.1 Generelt

Inngangsverdi ved erverv av landbrukseiendom vil i utgangspunktet være kostprisen betalt til selger, herunder eventuell gjeldsovertakelse. For formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, og ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere, skal arving/gavemottaker i utgangspunktet overta givers/arvelaters inngangsverdi. Dette gjelder også ved erverv til underpris (gavesalg).

Nærmere om

- skattemessig kontinuitet på eiendeler og forpliktelser som overtas ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, ved gavesalg, eller ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere,
- selgers adgang til å velge bort inntektsoppgjør ved gavesalg og la reglene om kontinuitet komme til anvendelse,
- inngangsverdi for eiendeler ervervet ved arv, gave eller gavesalg før 1. januar 2014,

se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Generelt om inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

6.3.2 Unntak fra kontinuitet for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som arvelater/giver kunne solgt skattefritt

Fast eiendom som faller inn under reglene om alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, omfattes ikke av reglene om kontinuitet ved arv og gave dersom arvelater eller giver kunne solgt eiendommen med skattefri gevinst etter sktl. § 9-13. Inngangsverdien for slik eiendom som er ervervet ved arv, gave, gavesalg eller på skifte med medarvinger, skal settes til tre fjerdedeler (75 %) av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum.

6.3.3 Unntak fra kontinuitet for våningshus hvor arvelater/giver ikke kunne solgt landbrukseiendommen skattefritt.

Hvis arvelater/giver ikke har oppfylt kravet til eiertid for landbrukseiendommen, jf. sktl. § 9-13, men oppfylt kravet til eier- og botid i sktl. § 9-3 annet ledd for våningshuset, kan arvingens/gavemottakers inngangsverdi for våningshuset settes til antatt salgsverdi, se sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum. Dette gjelder også i gavesalgstilfellene. Er kravet til eiertid for landbrukseiendommen oppfylt, jf. sktl. § 9-13, er også våningshuset omfattet av bestemmelsen i sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum om oppregulering til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi. Inngangsverdien for våningshuset kan derfor ikke settes til antatt salgsverdi samtidig som øvrige deler av landbrukseiendommen settes til tre fjerdedeler (75 %) av antatt salgsverdi.

6.3.4 Kapitalisert verdi av føderåd (kår)

Kapitalisert verdi av føderådsytelser skal ikke inngå i kostprisen ved erverv av fast eiendom og eiendeler knyttet til denne, se sktl. § 8-1 niende ledd.

6.4 Fordeling av inngangsverdi (kostpris)

6.4.1 Kjøp, herunder kjøp til underpris

Ved kjøp, herunder kjøp til underpris, skal den samlede inngangsverdien som fremgår av kostprisoppgaven, fordeles forholdsmessig på de ulike eiendelene etter antatt omsetningsverdi.

Fordelingen av vederlaget vil også være aktuelt for selger i forbindelse med gevinst-/tapsberegningen, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.1 og pkt. 9.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Hvis selgeren omfattes av reglene om skattefritak i sktl. § 9-13, gjelder særlige regler om fordelingen dersom vederlaget overstiger 75 % av den totale verdien for alt som er overdratt, men likevel ikke overstiger summen av 75 % av antatt salgsverdi for landbrukseiendommen og 100 % av antatt salgsverdi for øvrige eiendeler. Nærmere om denne fordelingen, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 6.

Fordelingen av vederlaget skal være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten, legges denne til grunn, med mindre skattemyndighetene påviser at fordelingen av vederlaget er feil. I konsesjonspliktige overdragelser kan skattemyndighetene be om å få landbruksmyndighetenes prisvurdering av den aktuelle eiendommens enkelte deler.

Nærmere om reglene for kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

6.4.2 Borett i boenhet på eiendommen

Hvis selgeren av en eiendom har betinget seg føderåd i form av borett i bolig på eiendommen, vil den prisen kjøperen har betalt normalt være redusert som følge av boretten. Ved fordelingen av inngangsverdien på de ulike delene av eiendommen, må prisreduksjonen som skyldes boretten henføres til føderådsboligen. Denne prisreduksjonen kan normalt settes til den kapitaliserte verdien av boretten. Er den kapitaliserte verdien av boretten større enn føderådsboligens verdi, settes verdien av føderådsboligen til null ved fordelingen av samlet kostpris. Overskytende beløp fordeles forholdsmessig på de øvrige delene av den faste eiendommen, herunder avskrivbare bygninger.

Eksempel 1

Et gårdsbruk har en total omsetningsverdi på kr 3 000 000 hvorav føderådsboligen har en omsetningsverdi på kr 600 000 før reduksjon for kapitalisert verdi av borett. Eiendommen overdras til kjøperen for kr 2 550 000. Overdrageren beholder vederlagsfri borett i føderådsboligen så lenge vedkommende lever. Borettens kapitaliserte verdi er satt til kr 450 000.

Inngangsverdien fordeles mellom føderådsboligen og de øvrige delene av eiendommen slik:
Føderådsbolig: kr 600 000 – kr 450 000 = kr 150 000
De øvrige delene av den faste eiendommen: kr 2 550 000 – kr 150 000 = kr 2 400 000

Eksempel 2

Samme som eksempel 1. Total omsetningsverdi er fortsatt kr 3 000 000, men kapitalisert verdi av borett er kr 750 000., og vederlaget er kr 2 250 000.

Inngangsverdien på føderådsboligen settes til kr 0 da kapitalisert verdi av boretten overstiger verdien av føderådsboligen med kr 150 000 (kr 750 000 – kr 600 000).

Inngangsverdien for øvrige deler av den faste eiendommen som i utgangspunktet har en omsetningsverdi på kr 2 400 000, blir etter dette kr 2 250 000. Dette fordi inngangsverdien må reduseres med den delen av kapitalisert føderådsytelse (kr 150 000) som overstiger omsetningsverdien av føderådsboligen.

Er boretten knyttet til en del av/leilighet i våningshuset, blir fremgangsmåten som ovenfor, men med den forskjellen at det er våningshusets verdi som skal reduseres. Overstiger den kapitaliserte verdien av boretten den andelen av verdien på våningshuset som forholdsmessig faller på føderådsleiligheten, skal den overskytende delen direkte redusere verdien på den øvrige delen av våningshuset før inngangsverdien fordeles på de øvrige delene av den faste eiendommen.

Er en landbrukseiendom overtatt ved arv eller gave, skal inngangsverdien for erververen settes til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi dersom arvelater eller giver på dødsfalls- eller overdragelsestidspunktet kunne realisert eiendommen skattefritt i medhold av sktl. § 9-13, se sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum. Dette gjelder også i gavesalgstilfellene hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi og kravet til eiertid i sktl. § 9-13 er oppfylt. For slik eiendom hvor det er påheftet plikt til å yte føderåd, vil «antatt salgsverdi» være den verdien eiendommen har etter at det er tatt hensyn

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

til føderådsytelsen. Det vil således være tre fjerdedeler av denne verdien som blir inngangsverdien.

Er ikke vilkårene for skattefritak etter sktl. § 9-13 oppfylt hos arvelater/giver/selger, gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd også for den faste eiendommen. I slike tilfeller skal kapitalisert verdi av eventuell føderådsytelse, herunder borett, ikke påvirke inngangsverdien. Dette fordi den kontinuitetsbaserte inngangsverdien ikke har noen tilknytning til de faktiske verdiene på ervervstidspunktet. Kunne arvelater/giver solgt våningshuset skattefritt på dødsfalls-/gavetidspunktet, men ikke landbrukseiendommen for øvrig, se pkt. 6.3.3, skal mottakerens inngangsverdi for våningshuset i utgangspunktet settes til antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum. Hvis boretten i et slikt tilfelle gjelder boenhet i våningshuset, må den kapitaliserte verdien av boretten redusere inngangsverdien på våningshuset.

Det vises for øvrig til kostprisoppgaven (RF-1013) med rettledning (RF-1014).

6.4.3 Grøfter

Inngangsverdien for grøfter kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eieren ved eiendomsoverdragelser, men skal anses som en del av jordverdien. Hvis arvelater/giver har grøfter aktivert på saldo, og reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd kommer til anvendelse for den faste eiendommen, skal saldoverdien av grøfter likevel videreføres hos arving/gavemottaker. Dette gjelder bare i de tilfellene hvor arvelater/giver ikke kunne realisert den faste eiendommen skattefritt etter sktl. § 9-13, dvs. hvor han ikke har eid den i minst 10 år, se sktl. § 9-13, jf. § 9-7 femte ledd.

6.4.4 Hel buskap

Ved kjøp av hel buskap, beregnes verdien av de enkelte dyregruppene etter gjennomsnittspris, men samlet verdi må tilsvare kjøpesummen. Ved fordelingen på dyregrupper kan det være praktisk å legge til grunn det verdiforholdet mellom gruppene som fremkommer ved bruk av formuessatser for buskap i takseringsreglene, se takseringsreglene § 3-1-4 bokstav a «Buskap».

Enhetsprisen avrundes til nærmeste kr 10.

Hester må alltid føres opp enkeltvis med navn, alder og kostpris.

Overtas buskap ved arv, gave eller ved gavesalg, er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

6.4.5 Melkekvote

Verdien av melkekvote skal føres som egen post i kostprisoppgaven.

Kostprisen på melkekvoten fastsettes etter samme prinsipper som kostprisen på de øvrige eiendelene som erverves ved overtakelsen. Forskrift 23. desember 2011 nr. 1502 om Kvoteordningen for melk (fastsatt av Landbruksdepartementet) regulerer nærmere hva som kan selges fritt, og hvor stor andel som må selges til staten til fastsatt pris. Av forskriften § 8 framgår det at prisen for den del av melkekvoten som må selges til staten eller som kjøpes av staten er kr 2,50 per liter både for kumelk og geitmelk.

Overdras melkekvote sammen med landbrukseiendom hvor arvelater/giver kunne solgt eiendommen skattefritt, gjelder reglene om diskontinuitet også for melkekvoten, se sktl. § 9-7 femte ledd første punktum, jf. § 9-13 sjette ledd. Kunne ikke arvelater/giver realisert landbrukseiendommen skattefritt, kommer reglene om kontinuitet til anvendelse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.4.6 Varelager

Varelager som overtas ved kjøp av landbrukseiendom, må verdsettes særskilt med utgangspunkt i omsetningsverdien som varelager. Ved kjøp i sommerhalvåret kan det bli aktuelt å foreta verdsetting av avling på rot. Verdien av avling på rot bør i det minste tilsvare kostnader til våronnarbeid, såfrø, gjødsel mv., se SKD 13. desember 1958 i Utv. 1959/24.

Overtas varelager ved arv, gave eller ved gavesalg, er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

6.4.7 Maskiner og redskaper

Maskiner og redskaper som overtas ved kjøp av landbrukseiendom, og som skal inngå på samme samlesaldo, kan vurderes under ett da den innbyrdes fordelingen normalt ikke er relevant for skattemessige formål.

Overtas maskiner og redskaper ved arv, gave eller ved gavesalg, er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

7 Skattestedet

Formue i og inntekt av jordbruk skal for personlige skattytere skattlegges i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f.

8 Formue

8.1 Fast eiendom

8.1.1 Generelt

Formuesverdien av jordbrukseiendom fastsettes under ett for driftsbygninger, våningshus, føderådsbolig, jord og grunn utenom særskilt lignet skog, jf. sktl. § 4-11 første ledd. Husbehovsskog skal verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Om hva som anses som husbehovsskog, se pkt. 10.30.

Skattyter kan kreve at ligningsverdien på jordbrukseiendommen settes ned etter en individuell vurdering, dersom ligningsverdien ligger vesentlig over nivået på sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen. Se for øvrig takseringsreglene § 3-1-2.

8.1.2 Bortfeste

Ved stetsevarig bortfeste av tomter skal bortfesteren (den formelle eieren) formuesbeskattes for den kapitaliserte verdien av kravet på årlig vederlag. Dette gjelder ved tomtefeste til bolig- eller fritidshus hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Den delen av eiendommen som er bortfestet skal i slike tilfeller holdes utenfor ved verdsettingen av jordbrukseiendommen etter sktl. § 4-11 første ledd. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389. Nærmere om dette, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

Om verdsetting hos eieren av eiendom som er beheftet med tidsbegrensede bruksrettigheter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom», pkt. 2.3.2.

8.1.3 Naturforekomster

Naturforekomster som har spesiell verdi, som f.eks. grus, verdsettes under ett med jordbruket. Drives f.eks. grusforekomst som egen virksomhet, skal forekomsten verdsettes særskilt. Dette gjelder uavhengig av om virksomheten med uttak av forekomsten drives av eieren selv eller av andre.

8.2 Melkekvote

Melkekvoter verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Dette gjelder uansett om melkekvoten er ervervet mot vederlag etter 1. januar 1997, eller ikke. Jordbrukseiendommens ligningsverdi må således vurderes på nytt ved erverv eller frasalg av kvote. Endring av ligningsverdien er skjønnsmessig, og er ikke nødvendigvis lik omsetningsverdien på melkekvoten. Det er den langsiktige endringen av jordbrukseiendommens verdi som følge av kvoteendringen som skal vurderes i denne sammenhengen. Har ligningsverdien utviklet seg skjevt i forhold til en antatt riktig verdi sammenlignet med andre eiendommer, kan en ved vurderingen ta hensyn til dette og eventuelt la være å endre ligningsverdien. Endringen kan også falle bort dersom utslaget av å ta hensyn til kvoteendringen antas ubetydelig.

8.3 Rettigheter

Rettigheter skal tas med i verdien av jordbrukseiendommen. Dette gjelder f.eks. allmenningsrett. Se for øvrig emnet «Rettigheter i fast eiendom».

8.4 Verdsetting av buskap

8.4.1 Hovedregel

Formuesverdien av buskap settes som hovedregel, til den verdien som er lagt til grunn ved inntektsfastsettingen, se sktl. § 4-17, jf. § 14-5 annet ledd, se pkt. 10.10.

8.4.2 Hester

Om verdsetting av hester, se takseringsreglene § 3-1-4.

8.4.3 Ku, gris, geit og sau

Voksne kyr, griser, geiter og sauer deles opp i to grupper: dyr som var voksne ved årets begynnelse og nye voksne dyr tilført i året, av eget oppal eller innkjøpt.

Kyr, griser, geiter og sauer som var voksne ved årets begynnelse eller anskaffet som hel besetning (eller del av besetning ved etappevis overdragelse), verdsettes ved årets slutt etter en beregnet gjennomsnittlig enhetspris basert på alle voksne dyr av den enkelte dyreart ved årets begynnelse. Enhetsprisen skal avrundes til nærmeste kr 10.

Nye voksne dyr av eget oppal av kyr, griser, geiter og sauer, skal i prinsippet verdsettes til de direkte oppdrettskostnadene (tilvirkningsverdien). Verdi av eget arbeid med oppdrettet skal ikke medregnes. SKD fastsetter hvert år satsene for dyr av eget oppal. For yngre dyr av storfe, griser, geiter og sauer fastsettes enhetsprisen i forhold til satsene for voksne dyr.

Satser for verdsettingen av dyr av eget oppal er inntatt i takseringsreglene § 3-1-4.

Innkjøpte dyr av storfe, griser, sauer og geiter til fornyelse eller utvidelse av egen buskap, føres i balansen etter samme satser som for dyr av eget oppal, selv om innkjøpsprisen er betydelig høyere.

8.4.4 Innkjøpte fôringsdyr

Innkjøpte fôringsdyr (av alle slag), med tanke på salg som slakt eller som livdyr, skal verdsettes til tilvirkningsverdi, se emnet «Varebeholdning». De skal i balansen settes til innkjøpspris med tillegg av beregnede fôrkostnader fram til årsskiftet.

8.4.5 Verpehøner og kyllinger

Verpehøner og kyllinger som skal settes inn i eggproduksjon, skal verdsettes til slakteverdien ved årets slutt. Slakteverdien fastsettes etter takseringsreglene § 3-1-4.

8.5 Maskiner og redskaper

Formuesverdien for driftsløsøre settes til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Avvik fra saldoverdien skal gjøres dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere.

Faste tekniske installasjoner skal formueslignes sammen med bygningen (driftsmidlet), se sktl. § 4-11 første ledd og takseringsreglene § 3-1-2, jf. § 2-1-2. Dette gjelder

selv om faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen saldo for hver bygning, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum. Fast utstyr som inngår i saldogruppe d, se pkt. 10.11, formueslignes også sammen med bygningen. Vanligvis skal likevel ikke verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsverdi på driftsmidlene i saldogruppe d, utenom det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldoverdi.

8.6 Lager

Den delen av egenprodusert avling som regnes å gå med til gårdsdriften, så som fôr, frø, settepoteter og lignende, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav h.

Avlingslageret som skal selges, er skattepliktig formue med den verdien som lageret er ført opp med ved årets slutt, se takseringsreglene § 3-1-4.

Innkjøpte varer som f.eks. kraftfôr, kunstgjødsel, drivstoff, diverse materialer o.l. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, verdsettes til innkjøpsprisen tillagt eventuell frakt.

Innkjøpt grovfôrlager som er i behold ved årets utgang, er skattepliktig formue og verdsettes til innkjøpspris.

9 Tidfesting av inntekter og kostnader

Om tidfesting av inntekter og kostnader for skattyter som er bokføringspliktig eller som også er årsregnskapspliktig, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Det er i praksis godtatt visse tillempninger til hovedreglene om tidfesting, f.eks. at forskjellige tilskudd til jordbruket som utbetales året etter opptjeningsåret, tidfestes i utbetalingsåret. Nevnte tillempninger er bare aktuelle under forutsetning av fortsatt virksomhet. Ved opphør av jordbruksvirksomheten vil hovedregelen om at inntektene skattlegges i opptjeningsåret komme til anvendelse. Dette innebærer at produksjonstilskudd mv. ved opphør av jordbruksvirksomheten tas med i opphørsåret og at tilskuddet inngår i beregningen av personinntekten dette året.

Etterskudd fra meierier og andre salgsorganisasjoner organisert som samvirkeforetak, som fatter vedtak om utbetaling av etterskudd for leveranser på årsmøtet etter regnskapsavslutningen, tas alltid med i vedtaksåret. Bare når vedtaket om etterskudd fattes innen utgangen av leveringsåret, skal beløpet medregnes som inntekt dette året.

Om gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Om uttak av driftsmidler, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

10 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

10.1 Allmenningsrett

Utbytte av bruksrett i allmenning, normalt i form av allmenningsrabatter på kjøp av materialer mv., er skattepliktig inntekt og inntektsføres ved uttaket. Rabatter som også kan oppnås av de som ikke er bruksberettigede, anses ikke som allmenningsrabatt. For trevirke som brukes til fradragsberettiget vedlikehold av bygninger, gjerder og lignende, vil allmenningsrabatten kunne føres til fradrag sammen med det som er betalt for virket. For uttatt virke som brukes til nybygg eller påkostninger, må allmenningsrabatten aktiveres sammen med det beløpet som er betalt for virket. Det vil si at kjøp av materialer fra allmenning alltid skal bruttoføres.

Erstatning som allmenningen yter for bruk av trebesparende virke, er skattepliktig inntekt, og skattlegges det året beløpet blir godskrevet den allmenningsberettigede.

Allmenninger skal uoppfordret gi skattekontoret oppgave over levert kvantum, pris og rabatt, og eventuell erstatning for bruk av trebesparende virke, spesifisert på den enkelte som har bruksrett i allmenningen, se lignl. § 5-5 nr. 2.

10.2 Arbeidstøy

Kostnader til overtrekkstøy som nyttes ved husdyrbruk, er fradragsberettigede. Nærmere om arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy mv.».

10.3 Aviskostnader

Om fradrag for aviskostnader, se emnet «Avis mv.».

10.4 Avløsere

10.4.1 Utbetaling til avløsere

Honorar/lønn til avløsere utbetales av gårdbrukeren selv eller av avløserring/avløserlag. Vanligvis behandles utbetalingen som lønn i alle relasjoner (arbeidsgiveravgift, skattetrekk og lønnsrapportering mv.). Dette gjelder også arbeidsbytte ved naboavløsning selv om det ikke betales penger, eller det betales reduserte beløp fordi kravene motregnes. Ytelser og motytelser verdsettes til full verdi og behandles som lønn i alle sammenhenger.

10.4.2 Avløserlag

Avløserlag i jordbruket er egne skattesubjekter, se FIN 11. mai 1995 i Utv. 1995/689.

Laget har arbeidsgiveransvar for avløsere som får oppdrag gjennom laget. Alle tilskudd fra landbruksmyndighetene inntektsføres hos laget.

10.4.3 Avløsertilskudd

Avløsertilskudd som er en del av jordbruksoppgjøret, gis som refusjon av faktiske kostnader til avløsning for jordbrukere som driver husdyrhold.

Tilskuddet skal inntektsføres og lønnskostnadene fradragsføres. Der brukeren er medlem av avløserlag og tilskuddet utbetales til avløserlaget, skal bare brukerens innbetaling til avløserlaget tas med i næringsoppgaven.

Avløsertilskudd ved sykdom betales direkte til gårdbrukeren. Ved bruk av kommunal landbruksvikar er det kun den betalte egenandelen som skal tas med i næringsoppgaven.

10.5 Avskrivninger

Om avskrivning på driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

Frittstående plansiloer og gjødselkummer avskrives i saldogruppe h med forhøyet sats på 10 % (antatt brukstid på 20 år eller mindre).

10.6 Bedriftshelsetjeneste

Kostnader til ordinær legekontroll og annet forebyggende helsearbeid for gårdbrukeren og hans familie anses som privatkostnader uten fradragsrett. Kostnadene kan være fradragsberettiget dersom en gårdbruker tilknyttes en fellesordning for bedriftshelsetjeneste etablert etter retningslinjer gitt av Direktoratet for Arbeidstilsynet.

Om slike kostnader vedrørende ansatte, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.8 og pkt. 4.21.

10.7 Bil

Om når bil anses som driftsmiddel, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader». I praksis vil det for jordbrukets vedkommende sjelden være aktuelt at en personbil er driftsmiddel i virksomhet.

Bor skattyter i egen bolig utenfor jordbrukseiendommen, skal kjøring til og fra eiendommen normalt behandles som arbeidsreise (kjøring mellom hjem og fast arbeidssted), se for øvrig emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Varebil eller lastebil som er driftsmiddel, føres på saldogruppe c. Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.8 Bolig

10.8.1 Generelt

Egen bruk og utleie av våningshus med tjenende bygninger og andre bolighus på gårdsbruk behandles etter de generelle reglene for bolig, se nærmere emnene om bolig og sktl. kap. 7.

Eventuelt underskudd for bolighus som fyller vilkårene for regnskapsligning, kan trekkes fra i annen skattepliktig inntekt.

10.8.2 Eget arbeid

Om behandling av verdien av eget arbeid på egen bolig utført av skattyteren selv, se emnet «Bolig – eget arbeid». Verdien av eget arbeid på våningshus som faller utenfor bestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 om skattefritak for fritidsarbeid på egen bolig, er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1 på samme måte som for øvrige skattytere. Inntekten anses ikke som inntekt av jordbruksvirksomheten.

Verdien av gårdbrukerens eget arbeid på føderådsbolig er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid (ikke virksomhetsinntekt). Dette gjelder uavhengig av om arbeidet utføres på fritiden eller ikke, se for øvrig emnet «Bolig – eget arbeid», pkt. 2.2. Om fradrag for vedlikeholdsarbeid, se emnet «Bolig – eget arbeid», pkt. 8.1.

Bolig for ansatte anses som driftsmiddel. Verdien av gårdbrukerens arbeid ved oppføring av eller påkostning på slik bolig er derfor skattepliktig, se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Nærmere om skatteplikten for eget og ansattes arbeid ved tilvirkning av driftsmidler, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.3.4.

10.8.3 Fremføring av underskudd oppstått årene 1995 til 2004 ved drift av våningshus

Underskudd oppstått i inntektsårene 1995 til 2004 ved drift av våningshus i jordbruk, kan fortsatt fremføres, men kommer til fradrag bare i inntekt av jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring redusert med eventuelt jordbruksfradrag, men før fradrag for fremførbare underskudd fra tidligere år, se sktl. § 8-1 tiende ledd. Underskuddet kan fremføres mot positiv inntekt i jordbruksnæringen, selv om det er underskudd i for eksempel skogbruks- eller pelsdyrnæringen.

Udekket underskudd ved drift av våningshus fra inntektsårene 1995 til 2004 kan fremføres mot inntekt av skogbruk eller pelsdyrnæring også i inntektsår etter at jordbruksvirksomheten er opphørt. Det samme gjelder mot nettoinntekt fra den opphørte jordbruksnæringen, for eksempel inntektsføring av negativ saldo eller av positiv gevinst- og tapskonto, eller av gevinst ved salg av gårdsbruket.

Det fremførbare underskuddet skal fratrekkes i inntekt i de virksomhetene som skal tas med i skjemaet «Landbruk» (RF-1177). For skogbruk er det eventuell gjennomsnittsberegnet inntekt som legges til grunn. Jordbruksvirksomhet omfatter også inntekt av gartneri og binæringer.

Driftsresultatet vil inkludere eventuell bortforpaktningsavgift og årlige erstatninger som skal erstatte tapte avlinger. Det samme gjelder inntekt f.eks. ved utleie av jaktrett, utleie av lakseelv (også gjennom elveeierlag) og utleie av driftsbygninger. Skattepliktig gevinst ved salg av grunn (selv om den overføres gevinst- og tapskonto), festeavgifter og årlige utbetalinger for fallrettigheter skal tas med i virksomhetsinntekten som underskuddet kan føres til fradrag mot.

Sykepenger som utbetales på grunnlag av virksomhetsinntekt fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring, likestilles med inntekt fra disse virksomhetene når det gjelder å dekke opp framførbart underskudd fra drift av våningshus.

10.8.4 Føderådsbolig/leilighet

Føderådsmottakerens fordel ved å bo i føderådsbolig/føderådsleilighet fastsettes sjablongmessig etter satser i takseringsreglene § 3-2-4 dersom føderådsyteren dekker driftskostnadene ved boligen eller deler av disse. Satsene i takseringsreglene skal brukes uavhengig av hvilket beløp som er ført opp i føderådskontrakten.

Nærmere om føderåd, herunder om skatteplikten for mottakeren og fradragsretten for yteren, se emnet «Føderåd».

Om føderådsyterens opplysningsplikt for fordel ved å bo i føderådsbolig, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

Er føderådsmottakernes borett opphørt, anses den tidligere føderådsboligen som en alminnelig bolig, og skal behandles etter de vanlige reglene, se emnene om bolig.

10.8.5 Røkterbolig mv.

Dersom ansatte på gården disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren be skattekontoret om verdsetting av ytelsene, se emnet «Bolig – fri bolig». Ved hver lønnsutbetaling skal verdien av bofordelen komme med under jordbrukets inntekter og nøytraliseres for jordbrukeren gjennom fradrag for brutto lønnskostnader. Vedlikehold, forsikringer o.l. kommer til fradrag i virksomhetsinntekten.

Boliger til ansatte kan bare avskrives dersom det antas at verdien vil bli vesentlig redusert om gårdsdriften legges ned eller om boligene blir overflødiggjort av andre grunner. Bare rent unntaksvis kan det bli aktuelt å godkjenne avskrivninger på slike boliger. Se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Om fradrag når røkterboligen ligger i fritakslignet bygning hvor eieren selv bor, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

10.8.6 Utleie

Inntekt av utleie i regnskapslignet bolig er skattepliktig, mens slik inntekt i fritakslignet bolig er skattefri. Om når bolig skal fritakslignes, se emnet «Bolig – fritaksligning».

Ved skattepliktig utleie hvor leieinntekten ikke skal tas med i virksomhetsinntekten, skal skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189) leveres.

10.8.7 Bortforpaktning av gårdsbruk med våningshus

Om skattemessig behandling av bolig som brukes av forpakter, se emnet «Jordbruk – forpaktning».

10.8.8 Seksjon i bolig

I seksjonert bolig skal hver seksjon vurderes for seg. Seksjoner som hovedsakelig nyttes til bruk som gir rett til avskrivning, f.eks. lager, verksted og lignende, kan avskrives selv om seksjonen ligger i boligbygg.

10.9 Brannvarslingsanlegg

10.9.1 Verdiforringelse

Kostnader til anskaffelse og montering av sentralenheten til kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, kan avskrives i saldogruppe d dersom hovedtyngden av de sikrede verdiene gjelder driftsbygninger og driftsløsøre lagret i driftsbygninger. Dette gjelder selv om sentralenheten er plassert i våningshuset. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene og eventuelt andel knyttet til skattefri utleie, tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.

Er ikke vilkårene for avskrivning av sentralenheten oppfylt, gis fradrag for den forholdsmessige delen av verdiforringelsen som knytter seg til virksomheten. Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av enhetens kostpris fordelt over sannsynlig levetid.

Detektorene i driftsbygningene og monteringskostnadene for disse kan avskrives. Detektorene i våningshuset og monteringskostnadene for disse skal aktiveres på våningshuset.

Tilskudd fra forsikringsselskap til kjøp av brannvarslingssystem anses i prinsippet som skattepliktig inntekt, men kan nedskrives på investeringen.

10.9.2 Driftskostnader

Kostnadene til drift av kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, skal fordeles forholdsmessig på driftsbygninger og våningshus etter verdiene på det brannvarslingsanlegget skal sikre. Den delen som faller på driftsbygningene er fradragsberettiget. Er våningshuset fritakslignet, vil den delen av kostnadene som faller på våningshuset ikke være fradragsberettiget. Om behandling av kostnadene dersom våningshuset er regnskapslignet, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

10.10 Buskap

Buskap føres ved inntektsligningen i inngående og utgående beholdning med de verdiene som brukes ved formuesligningen. Endringen i verdiene påvirker derved inntekten. Om verdsetting av buskap, se pkt. 8.4.

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av buskapen, se emnet «Betinget skattefritak». Om overføring av gevinst ved realisasjon av hel buskap ved opphør av driftsgren til gevinst- og tapskonto, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

10.11 Bygning, skillet mellom bygningen, faste tekniske installasjoner og løsøre

Om hovedreglene for skillet mellom bygning (saldogruppe h), faste tekniske installasjoner (saldogruppe j) og løsøre (saldogruppe d), se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6.12.

Innredninger i driftsbygning, som for eksempel båser og lignende, anses som en del av bygningen hvis de er fastmontert (f.eks. støpt/sveiset/spikret) på en slik måte at de ikke kan fjernes uten at innredningen blir skadet. Innredninger i driftsbygning, som f.eks. båser og lignende, anses som løsøre selv om de er fastmontert (f.eks. skrudd fast) hvis de kan fjernes på en rimelig enkel måte uten å skade innredningen.

Produksjonsmaskineri, som for eksempel melkeanlegg, fôrutleggingsutstyr, fôrheis og anlegg for gjødselhåndtering, anses som løsøre. Dette gjelder selv om nødvendige komponenter til produksjonsmaskineriet er inkorporert i bygget, for eksempel innstøpte rør for melkeanlegg.

10.12 Datamaskiner

Datamaskin som er anskaffet av hensyn til virksomheten, behandles som driftsmiddel når det sannsynliggjøres at denne hovedsakelig blir nyttet i virksomheten, f.eks. føring av hele eller deler av driftsregnskapet. Om hvilken saldogruppe datamaskiner skal tilhøre, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

10.13 Eget arbeid på bygninger mv.

Verdi av eierens eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på driftsmiddel skal inntektsføres og aktiveres som en del av inngangsverdien. Det samme gjelder lønnskostnadene for ansatte som utfører arbeid med tilvirkning av driftsmiddel. Ved tilvirkning av avskrivbare driftsmidler i landbruket godtas det i samsvar med langvarig praksis at verdien av eierens eget arbeid ikke inntektsføres med den følge at verdien av arbeidsinnsatsen heller ikke legges til avskrivningsgrunnlaget. Se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Nærmere om skatteplikten for eget og ansattes arbeid ved tilvirkning av driftsmidler, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse», pkt. 2.3.4.

Om behandling av verdien av eget arbeid på egen bolig, se emnet «Bolig – eget arbeid» og pkt. 10.8.

10.14 Ektefeller

Om deling av inntekt mellom ektefeller, herunder inntekt av jordbruksvirksomhet, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Om når ektefeller skal lignes som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

10.15 Elektrisk kraft

Det nyttes i noen tilfeller felles måler for elektrisk kraft brukt privat og i virksomhet. Den delen av kostnadene til elektrisk kraft som vedrører virksomheten, kan føres til fradrag. Andelen av kostnadene som vedrører virksomheten, må vurderes ut fra antatt forbruk, når en tar hensyn til det kraftkrevende utstyret som brukes. Videre kan elektrisk kraft brukt ved skattepliktig utleie av hele eller deler av bolighus føres til fradrag.

Strøm til privat bruk er ikke fradragsberettiget. Uttak av ved fra egen skog samt bruk av parafin eller fyringsolje/diesel til oppvarming, må tas inn i vurderingen av om den private andelen av kostnadene til elektrisk kraft anses rimelig.

10.16 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

10.17 Etterbetaling (bonus)

Etterbetaling (bonus) fra slakterier, meierier o.l., skal inntektsbeskattes hos medlemmene når etterbetalingen (bonus) mv. besluttes utdelt. Nærmere om etterbetaling (bonus), se emnet «Samvirkeforetak».

10.18 Fangdammer

Kostnader til utgraving/etablering av fangdammer for oppsamling av avrenning fra jordbruksareal kan ikke fradras direkte, men må aktiveres og avskrives i saldogruppe h. Tilskudd som ytes til etablering av fangdammer må nedskrives på saldoen. Kostnader til senere tømming og opprensking av slike fangdammer kan fradragsføres direkte.

10.19 Fellesanlegg for vannforsyning

Om fellesanlegg for vannforsyning, se pkt. 10.65.

10.20 Festeavgift

Inntekt fra tomtefeste er skattepliktig, og eventuelt underskudd er fradragsberettiget. Festeavgift inngår i beregningen av jordbruksfradrag, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 2.2.1. Festeavgiften går også inn i inntekt som fremførte underskudd på våningshus kan trekkes fra i, jf. sktl. § 8-1 tiende ledd. Hvis det ikke drives bortfeste i et slikt omfang at dette anses som en egen virksomhet, skal festeinntekten ikke inngå i personinntekten, se sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Kostnadene skal på tilsvarende måte ikke redusere grunnlaget for beregning av personinntekt. (Siden kostnadene har redusert alminnelig inntekt, betyr det at kostnadene skal legges til grunnlaget for personinntekt etter sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a). Om i hvilke tilfeller bortfeste skal anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

10.21 Forpaktning

Om forpaktning, se emnet «Jordbruk – forpaktning».

10.22 Frukt- og bærvekster

Nyplanting av frukt- og bærvekster som har en antatt levetid på minimum tre år skal aktiveres og kan ikke avskrives. Kostnaden kan først fradras når feltet ryddes. Vedlikeholdsplanting kan likevel fradragsføres direkte.

10.23 Fyringsanlegg/varmeanlegg

10.23.1 Fyringsanlegg hvor mer enn halvparten av energiproduksjonen forbrukes i virksomheten

Fyringsanlegg som er montert i eller i tilknytning til driftsbygning/næringsbygg, og hvor energiforbruket i hovedsak skal tjene denne bygningens generelle brukelighet som bygning, skal avskrives i saldogruppe j.

Fyringsanlegg hvor energiforbruket i hovedsak medgår til å dekke oppvarmingsbehov mv. knyttet til produksjonen, skal aktiveres i saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h andre punktum, og avskrives med forhøyet sats etter sktl. § 14-43 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av hvor fyringsanlegget er plassert. Fyringsanlegg

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

omfatter i denne forbindelsen innretningen/anlegget hvor selve varmeproduksjonen skjer og varmerør fram til vegg i de bygninger/lokaler hvor varmen skal benyttes. Rørframføring mv. som er montert inne i bygning/lokaler hvor varmen skal benyttes i produksjonen, skal avskrives i saldogruppe d, eventuelt anses som en del av bygningen. Om denne grensedragningen, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6.11.1. Brukes varme fra et slikt anlegg til oppvarming av andre driftsbygninger/næringsbygg hvor oppvarmingen bare skal tjene bygningens brukelighet som bygning, skal rørframføring og andre installasjoner inne i disse bygningene aktiveres på saldogruppe j.

Hvis et fyringsanlegg som er avskrivbart også leverer energi til egen bolig, skal eieren fordelsbeskattes for verdien av uttaket.

10.23.2 Fyringsanlegg hvor minst halvparten av energiproduksjonen forbrukes privat

Fyringsanlegg hvor minst halvparten av energiproduksjonen forbrukes privat, kan ikke avskrives etter saldoreglene. Leverer anlegget også varme til virksomheten og/eller føderådsbolig, gis fradrag for en forholdsmessig del av de totale årlige driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelse ved slit og elde. Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige levetid. Er et ikke-avskrivbart fyringsanlegg lokalisert i regnskapslignet føderådsbolig hvor alle kostnadene knyttet til vedlikehold og eventuell utskiftning/fornyelse fradragsføres ved driften av føderådsboligen, kan det ikke i tillegg gis særskilt fradrag for den forholdsmessige andelen av disse kostnadene som faller på energiforbruket i virksomheten.

10.24 Føderåd, yteren

Generelt om føderåd, se emnet «Føderåd».

Verdien av føderåd er fradragsberettiget etter sktl. § 6-52, og føres som en kostnad i regnskapet. For føderåd i form av naturalytelser vil yteren måtte inntektsføre samme verdi som virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 5-1.

De faktiske kostnadene som er pådratt for å oppfylle føderådsforpliktelsen, inngår som en del av driftskostnadene i regnskapet. Dette gjelder for eksempel andel av kostnader til fôr, lønn, drivstoff, vedlikehold og avskrivninger.

Nærmere om føderådsbolig, se pkt. 10.8.4.

Opplysninger om føderåd i jord- og skogbruk skal innrapporteres én gang i året. Nærmere om innrapporteringen, se emnet «Føderåd», pkt. 8. Innrapporteringsplikten knyttes til plikten til å levere næringsoppgave.

10.25 Gjeterhund

Kostnader til kjøp av gjeterhund som brukes i virksomheten, er fradragsberettiget. Er kostprisen kr 15 000 eller høyere, skal hunden avskrives på saldogruppe d. Salg av valper fra gjeterhund vil være omsetning i jordbruket.

Hvis ikke høyere kostnader til fôring av gjeterhund kan dokumenteres, gis det fradrag for kr 2 200 per år uavhengig av om skattyter har én eller flere gjeterhunder, se takseringsreglene § 3-3-4.

10.26 Grøfter

Inngangsverdien ved nyanlegg av grøfter i jordbruket skal aktiveres og avskrives etter saldoreglene i saldogruppe h. Grøfting som foretas ved nydyrking skal imidlertid behandles som en del av nydyrkingskostnadene, se pkt. 10.45. Grøfting i tilknytning til planering av jord, anses som en del av planeringskostnadene, se pkt. 10.46.

All grøftefornyelse på dyrket mark skal anses som vedlikehold. Tidligere aktiverte grøfter som erstattes ved grøftefornyelsen, må fortsatt saldoavskrives på vanlig måte inntil restsaldo kan fradragsføres.

Legges en åpen bekk i rør, anses dette som nyanlegg og kostnadene må aktiveres og saldoavskrives på vanlig måte. Graves det en åpen kanal til erstatning for eksisterende lukket avløp med behov for utbedring, anses dette som vedlikehold.

Inngangsverdien for grøfter kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eieren ved eiendomsoverdragelser, men skal anses som en del av jordverdien. Om unntak, se pkt. 6.4.3.

10.27 Grønn omsorg («Inn på tunet»)

Grønn omsorg, også betegnet som «Inn på tunet», innebærer at gårdsbruk tilbyr ulike former for omsorgstjenester i samarbeid med offentlig sektor. Dette kan for eksempel være aktiviserings- og arbeidstreningstilbud, ulike tilbud til skoleklasser og gårdsbarnehager.

Grønn omsorg vil ofte kunne anses som egen virksomhet, eventuelt som binæring til jordbruksvirksomheten når omsetningen fra grønn omsorg er under kr 30 000. I andre tilfeller anses godtgjørelse fra grønn omsorg som lønnsinntekt, se også emnet «Forpleining». Om fradrag for bruk av våningshuset til slik aktivitet, se nærmere i pkt. 10.28.

10.28 Gårdsturisme

10.28.1 Generelt

Gårdsturisme innebærer gjerne at turistene bor i gårdens våningshus/føderådsbolig og får anledning til å se på/delta i gårdens ordinære gjøremål. Gårdsturisme er ofte en binæring knyttet opp mot gårdsdriften. Dette gjelder når omsetningen er under kr 30 000. I andre tilfeller er gårdsturismen egen virksomhet, eventuelt i tillegg til jordbruksvirksomheten. Holdes det husdyr og dyrkes planter mv. hovedsakelig av hensyn til turistene, anses hele virksomheten som turistnæring og ingen del som jordbruksvirksomhet, heller ikke eventuelt salg av jordbruksprodukter i mindre omfang.

Reglene om skattefrie leieinntekter i fritakslignet våningshus kommer ikke til anvendelse ved utleie i forbindelse med gårdsturisme. Om fradrag for kostnader hvor deler av fritakslignet våningshus er brukt i slikt inntektserverv, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.». Om fradrag ved regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

10.28.2 Fradrag for kost

Omfatter gårdsturismen bespisning, kan det som alternativ til fradrag for faktiske kostnader gis fradrag for kost etter sats, se takseringsreglene § 3-3-1. Fradrag gis da etter satsene i takseringsreglene § 1-2-17, med et tillegg på 30 %.

10.29 Hester

10.29.1 Hestesport drevet som virksomhet

Om hestehold som har til formål å gi økonomisk overskudd gjennom deltakelse i trav- eller galoppkonkurranser er virksomhet, må vurderes konkret.

FIN har i Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 26 behandlet spørsmålet om kriteriene for når hestehold skal anses som næring/virksomhet. Departementet viser til at hestebransjen (de som driver med trav- og galoppsport) samlet sett har små utsikter til å gå med overskudd, men legger til grunn at disse aktørene skal behandles etter de alminnelige kriteriene ved vurderingen av når det foreligger virksomhet.

For at oppstart av denne typen økonomisk aktivitet skal kunne anses som virksomhet, må det foreligge dokumentasjon som sannsynliggjør at aktiviteten vil gi overskudd, eksempelvis innkjøpte hesters tidligere prestasjoner eller innkjøpte følls stamtavler.

Dersom det utenfor virksomhet kjøres inn premier i trav eller galopp i løpet av et år som klart gir hesteeieren overskudd, oppstår spørsmålet om beskatning. Det må da foretas en konkret vurdering av sannsynligheten for at dette ikke er et tilfeldig utslag av heldige omstendigheter, men en indikasjon på at dette vil gi overskudd i et lengre tidsperspektiv. Normalt vil det etter bare ett år med overskudd hefte så stor usikkerhet med hensyn til eventuelle framtidige overskudd, at det kan være riktig å avvente ytterligere ett eller flere årsresultater før hesteholdet anses å oppfylle vilkårene for å anses som virksomhet. Om hvilke momenter som er relevante ved vurderingen, se SKD 13. mars 2002 i Utv. 2002/901.

Underskudd pådratt i årene før et hestehold oppfyller vilkårene til å anses som virksomhet, kan ikke tas til fradrag i senere år med overskudd. Det må imidlertid gjøres en

selvstendig vurdering av fra hvilket tidspunkt virksomheten reelt har startet. En slik vurdering kan i visse tilfeller tilsi at virksomheten må anses å ha startet tidligere, slik at tidligere underskudd/overskudd kan tas hensyn til ved endring av ligning innenfor ligningslovens frister.

10.29.2 Hestehold og -oppdrett

Kostnader vedrørende hester er bare fradragsberettiget i den utstrekning de brukes i inntektsgivende aktivitet.

For at kostnadene til hestehold skal komme til fradrag i jordbruksvirksomheten, må hestene enten nyttes i driften av jord- eller skogbruket, eller hesteholdet må dreie seg om avl, oppdrett eller oppstalling. Oppstalling er i denne sammenhengen en total tjeneste der fôring inngår som en integrert del av tjenesten. Inntekt av annet hestehold hvor omsetningen ikke overstiger kr 30 000, er likevel å anse som biinntekt til jordbruksvirksomheten dersom hesteholdet isolert sett er å anse som virksomhet.

Brukes stall, fôr mv. fra jordbruksvirksomheten til hester som nyttes privat eller i annen virksomhet enn jordbruksnæringen, må det foretas en tilbakeføring av kostnader, se takseringsreglene § 3-2-7.

10.30 Skog som dekker gårdens behov

10.30.1 Generelt

Inntekt av skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre husreparasjoner (husbehovsskog), anses som jordbruksinntekt.

Eiere av husbehovsskog kan også fradragsføre kostnader til skogkultur og skogsveier, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd.

10.30.2 Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog

Om overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog, se emnet «Skogbruk», pkt. 15.5.

10.31 Husdyrbygg i jord- og skogbruk

Husdyrbygg i jord- og skogbruk avskrives med forhøyet avskrivningssats på 6 %. Nærmere om dette, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 9.2.

10.32 Hytter

10.32.1 Egen bruk

Hytter som brukes av jordbrukeren selv, skal fritakslignes. Om kravet til bruk og om sporadisk utleie, se emnet «Bolig – fritaksligning».

10.32.2 Utleie

Utleiehytter skal regnskapslignes. Inntekten fra korttidsutleie av 1 – 2 hytter som ligger på jordbrukseiendommen, anses som inntekt av jordbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten inngår da i grunnlaget for jordbruksfradrag og i grunnlaget for beregning av personinntekt i jordbruket. Anses utleien som egen virksomhet, men omsetningen ikke overstiger kr 30 000, inngår inntekten også i jordbruksinntekten (biinntekt), jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 til 4 hytter som ligger på jordbrukseiendommen, anses normalt som kapitalinntekt knyttet til jordbruksvirksomheten. Inntekten inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag, men ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt.

Nærmere om når utleie anses som virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment»pkt. 3.3.12.

10.32.3 Avskrivning

Regnskapslignet hytte kan bare avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere, f.eks. campinghytte. Dette vil gjelde uansett om hytteleien anses

som inntekt av jordbruk eller egen virksomhet. Utleiehytter skal eventuelt avskrives i saldogruppe h med egen saldo for hver hytte.

10.33 Jordskifte

Jordskifte i henhold til lov om jordskifte o. a. 21. desember 1979 nr. 77 anses ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav g. Omkostninger ved jordskifte skal normalt komme til fradrag som driftskostnader.

10.34 Juletrær mv.

Juletre- og pyntegrøntproduksjon anses som skogbruksinntekt selv om produksjonen foregår på dyrket mark, se emnet «Skogbruk», pkt. 17.18.

10.35 Kjøreinntekter

Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i jordbruket, skal anses som jordbruksinntekt når driftsmidlene nyttes minst 60 % i egen jord- eller skogbruksvirksomhet. Dette forutsetter imidlertid at denne aktiviteten ikke skal anses som selvstendig virksomhet, se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6 siste strekpunkt. Nærmere om dette, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 2.2.1.

10.36 Klimaanlegg

Klimaanlegg behandles skattemessig på tilsvarende måte som fyringsanlegg, se pkt. 10.23.

10.37 Kloakkanlegg

Drives det utleie i bolig som eieren delvis bebor, i et slikt omfang at boligen skal regnskapslignes, er det fradragsrett for den delen av vedlikeholdskostnadene som gjelder utleiedelen. Om fordeling av kostnadene mellom del som brukes av eieren privat og utleiedelen, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

I de tilfellene der vedlikehold er fradragsberettiget, må det ved utbedring av kloakkanlegg på gårdsbruk i hvert enkelt tilfelle vurderes hvorvidt det foreligger vedlikehold eller påkostning, se emnet «Vedlikehold».

Det anses likevel som vedlikehold om det i forbindelse med et eldre anlegg, som isolert sett er modent for utskifting, foretas endringer som skyldes endret krav til rensing, f.eks. at slamkummen erstattes av kjemisk minirenseanlegg. Tilknytningsavgift til offentlig kloakkledning kan aldri fradragsføres selv om tilknytningen skyldes offentlig pålegg. Avgiften må aktiveres og kan ikke avskrives.

10.38 Kontingenter

Kontingent til Norges Bondelag, Norsk Bonde- og Småbrukarlag og eventuelle andre næringsorganisasjoner og arbeidsgiverforeninger, er fradragsberettiget innenfor visse grenser for skattyter og ektefelle som driver jordbruksvirksomhet, jf. sktl. § 6-19. Fradragsrett for begge ektefeller er betinget av at begge betaler kontingent. Både forpakter og bortforpakter kan kreve fradrag for sine kontingenter.

Eksempler på andre næringsorganisasjoner innen jordbruket der det er fradragsrett for betalt kontingent, er Norsvin, Norsk Sau- og Geit, Norsk Fjørfelag og Norges Birøkterlag.

Om begrensninger i fradragsretten, se emnet «Kontingenter».

10.39 Kost og losji til ansatte

Har arbeidstakeren fri kost og losji, er dette en kostnad for arbeidsgiveren sammen med kontantlønnen og skal fradragsføres etter satsene i takseringsreglene § 2-3-2, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Det kan ikke fradragsføres kost og losji til jordbrukerens egne barn som ved siden av skolegang blir lønnet for arbeid på bruket i ferie eller fritid.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fradrag for losji (eget eller delt rom) blir gitt indirekte gjennom fradrag for bruttolønn der losji etter sats inngår. De ansatte som har kosten i jordbrukerens husholdning, skal dessuten regnes med ved uttak av gårdsprodukter mv., som jordbrukeren skal inntektslignes for etter satsene i takseringsreglene.

10.40 Kraftverk på gårdsbruk

Mini- og mikrokraftverk der hele eller størsteparten av kraftproduksjonen brukes i jordbruksnæringen, vil inngå som et driftsmiddel i jordbruket. Hvis ekstern omsetning av kraft i et normalår ikke overstiger kr 30 000 i løpet av året, tas hele inntekten av kraftproduksjonen med som inntekt i jord-/skogbruket, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Overstiger ekstern omsetning denne grensen, regnes hele inntekten av kraftproduksjonen, også den delen som brukes i jordbruksnæringen, som inntekt av annen virksomhet. Den delen av kraftproduksjonen som er inntektsført som uttak til bruk i jordbruksnæringen, føres til fradrag i jordbruksinntekten.

Verdien av kraft til privat bruk skal uttaksbeskattes. Se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 3. Om avskrivning på særskilte driftsmidler til produksjon av vannkraft, se emnet «Kraftforetak».

10.41 Lønn

Det må skilles mellom lønn til jordbrukets drift (inkl. fri kost og losji mv.) og lønn som skal aktiveres som del av nyanlegg på bygninger og anlegg.

Om lønn til egne barn, se emnet «Barn og ungdom» og pkt. 10.39.

10.42 Løsøre, skillet mot bygning

Om skillet mellom løsøre og bygning, se pkt. 10.11.

10.43 Melkekvote

Melkekvote anses som et immaterielt driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Den som erverver melkekvote, må aktivere vederlaget som en investering. Den ervervede kvoten går ikke inn under begrepet forretningsverdi (goodwill). Melkekvoter kan avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. For øvrig gis fradrag for inngangsverdien først ved realisasjon. Markedsprisene på melkekvoter har over en periode på flere år gått nedover, og prisen på den andelen av kvoten som må selges til staten ble høsten 2012 satt ned med én krone per liter (fra kr 3,50 til kr 2,50) både for geitmelk og kumelk. Som en følge av dette la Skattedirektoratet til grunn at vilkåret i sktl. 6-10 tredje ledd første punktum om åpenbart verdifall var oppfylt, se SKD 16. mai 2013 i Utv. 2014/122. Av uttalelsen framgikk at inngangsverdien for ervervet kvote kunne nedskrives for inntektsåret 2012 med kr 1,50 per liter for kumelk og kr 1,- per liter for geitmelk. Skattemessig inngangsverdi av melkekvote etter nedskrivningen kunne likevel ikke settes lavere enn kr 2,50 per liter. Kvoteinnehaver som ikke krevde slik nedskrivning for inntektsåret 2012, men som hadde krav på dette, kunne kreve tilsvarende nedskrivning for inntektsåret 2013.

Gevinst ved isolert realisasjon av melkekvote kan tas til inntekt i realisasjonsåret, helt eller delvis. Den delen av gevinsten som ikke er inntektsført, føres på gevinst- og tapskonto. Eventuelt tap skal føres på gevinst- og tapskonto. Se sktl. § 14-52. Er melkekvote(-r) ervervet i flere omganger og med ulik kostpris, kan skattyter selv velge hvilke kvoter som realiseres eller fra hvilken kvote det realiseres.

Melkekvote som realiseres sammen med alminnelig gårdsbruk, følger reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk, jf. sktl. § 9-13 sjette ledd. Se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 4.9.

10.44 Naturskadeerstatning

Om naturskadeerstatning, se pkt. 10.55.

10.45 Nydyrking/overflatedyrking

10.45.1 Generelt

Verdiøkning ved nydyrking eller overflatedyrking av jord er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav d. Med verdiøkning menes i denne sammenhengen summen av de kostnadene som påløper, påplusset verdien av gårdbrukerens egen arbeidsinnsats. Kostnadene til nydyrkingen påplusset verdien av egen arbeidsinnsats, må derfor legges til inngangsverdien hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap. Dette vil gjelde salg som ikke faller inn under skattefritaksregelen i sktl. 9-13. Tilskudd som ytes fra stat, fylke, kommune eller selskap med offentlig støtte til nydyrking/overflatedyrking, er heller ikke skattepliktig, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav c.

10.45.2 Eget arbeid

Verdi av eget arbeid utført av jordbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med nydyrking/overflatedyrking, er ikke skattepliktig inntekt.

10.45.3 Fradrag for kostnader

Kostnader til nydyrking og overflatedyrking av jord er fradragsberettiget i forbindelse med jordbruksnæring eller ved oppstarting av slik virksomhet, men bare med den delen av kostnadene som ikke dekkes av mottatte offentlige tilskudd som er skattefrie, se ovenfor. Dyrkingsveier regnes som en del av nydyrkingskostnadene. Slike veier må normalt aktiveres inntil nydyrking faktisk skjer. Kostnadene til nydyrkingen føres til fradrag i regnskapet uten nærmere spesifisering.

Eventuelt tilskudd skal inntektsføres. Hvis kostnadene er høyere enn tilskuddet, kommer differansen automatisk til fradrag. Hvis de samlede kostnadene er lavere enn tilskuddet, er denne delen av tilskuddet skattefritt og må korrigeres. Ved beregning av eventuelt overskudd på tilskudd skal verdien av bruk av egne maskiner og redskaper på anlegget tas med som kostnad. Da driftskostnadene til maskiner og redskaper er ført i regnskapet under postene drivstoff, vedlikehold, avgifter og assuranser samt at avskrivninger skjer felles etter saldosystemet, kan utgangspunkt tas i landbruksnemndas kostnadsoverslag (kalkyle). De direkte kostnadene trekkes fra summen i kostnadsoverslaget. Differansen anses som verdien av skattyterens personlige innsats og bruk av egne maskiner og redskaper. Alt etter hvilket utstyr som er nyttet, anses normalt fra 50 til 70 % å utgjøre leieverdien av maskinene. Maskinandelen legges til de direkte kostnadene som da utgjør de samlede kostnader til nydyrkingen. Da jordforbedring (kalking o.l.) ikke alltid foretas i takt med selve nydyrkingsarbeidet, settes kostnadsbeløpet til det som er oppført i kostnadsoverslaget. Under jordforbedring i kostnadsoverslaget tas kalk, sand, mikronæringsstoffer o.l. med. Gjødsel tas ikke med i kostnadsoverslaget. På anlegg hvor maskinarbeidet ikke er så omfattende, f.eks. ved overflatedyrking, kan det komme på tale å bruke lavere satser for maskinandelen enn 50 % av differansen mellom kostnadsoverslaget og de direkte kostnadene. Normalt skal kostnadene tas med det året arbeidet blir utført (leveringstidspunktet), og tilskuddet føres til inntekt når det mottas. For å kunne foreta en korrekt beregning av eventuell skattefri del av tilskuddet når arbeidet på et anlegg går over flere enn ett år, kan det være aktuelt å aktivere kostnader og reskontroføre delvis utbetalt tilskudd inntil anlegget er ferdig.

10.46 Planering av tidligere dyrket jord

10.46.1 Generelt

Verdiøkning av jordbrukseiendom ved at det foretas planering av tidligere dyrket jord er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav d. Med verdiøkning menes i denne sammenhengen summen av de kostnadene som påløper, påplusset verdien av gårdbrukerens egen arbeidsinnsats. Slik verdiøkning må imidlertid tas i betraktning ved beregning av inngangsverdi (kostpris) hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap. Dette vil gjelde salg som ikke faller inn under skattefritaksregelen i sktl. 9-13. Tilskudd som ytes fra stat, fylke, kommune eller selskap med offentlig støtte til planering i jordbruk, er heller ikke skattepliktig, jf. sktl.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 8-1 første ledd bokstav c og d. Tilskuddet skal redusere fradragsberettigede kostnader, jf. sktl. § 8-1 tredje ledd.

10.46.2 Eget arbeid

Verdi av eget arbeid utført av gårdbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med planeringen, er ikke skattepliktig inntekt.

10.46.3 Kostnader

Kostnader til planering av tidligere dyrket jord er fradragsberettiget, men bare med den delen av kostnadene som ikke dekkes av eventuelt mottatt tilskudd.

Kostnader til planering som overstiger kr 10 000 etter fradrag for eventuelt skattefrie offentlige tilskudd, se ovenfor, skal fordeles til fradrag (kostnadsfordeling) over 10 år fra og med det året anlegget er ferdig, med 1/10 per år, se sktl. § 14-83. Selgeren kan fortsette fradragsføringen etter at eiendommen er solgt. Fradragsretten for planering er betinget av at arbeidet er planlagt, kostnadsberegnet og godkjent av landbruksmyndighetene. Planering som skjer samtidig med nydyrking av arealet, behandles fullt ut som nydyrkingskostnader, dvs. at kostnadene kommer direkte til fradrag.

10.47 Plenklipper

Formålet med anskaffelse og bruk av plenklipper på gårdsbruk anses i utgangspunktet hovedsakelig å være av privat karakter, og kostnadene kan således ikke fradras i jordbruksinntekten. Nyttes plenklipperen i slike tilfeller noe til arealer som ligger i tilknytning til driftsbygningene eller til andre formål knyttet til jordbruket, vil et årlig beløp som står i rimelig forhold til bruken og de totale driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelsen ved slit og elde, kunne føres til fradrag i virksomheten.

Kan det sannsynliggjøres at den vesentligste delen av bruken av en plenklipper er knyttet til virksomheten, anses klipperen som driftsmiddel. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.

10.48 Plenproduksjon

Produksjon av ferdigplen for salg anses som jordbruksvirksomhet.

10.49 Prosesskostnader

Om prosesskostnader, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

10.50 Realisasjon

Om gevinst ved realisasjon i jordbruk, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

10.51 Renter av kundefordringer

Renter av kundefordringer skal være med som driftsinntekt da de skal inngå i grunnlaget for personinntekt.

10.52 Samdrift

10.52.1 Generelt

Samdrift er et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Ungdom som er 17 år eller eldre kan være deltaker i driften av foreldrenes gårdsbruk (samdrift), dersom partene har inngått en avtale om dette før samdriften påbegynnes. Se emnet «Barn og ungdom» og emnet «Enkeltpersonforetak – allment», pkt. 1.4. Avtalen må regulere ansvaret for gjeld, plikter i samdriftsforholdet og fordeling av over-/underskudd. Partene plikter på oppfordring å gi skattemyndighetene opplysninger om innholdet av avtalen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.52.2 Ektefeller

Drives jordbruksvirksomheten sammen av begge ektefeller, behandles dette i utgangspunktet som en felles bedrift etter sktl. § 2-11 tredje ledd, se emnet «Enkeltpersonforetak – allment», pkt. 1.2.

Der et gårdsbruk inngår i en samdrift med andre (ANS/DA), hvor bare den ene ektefellen er registrert som deltaker, og den andre ektefellen deltar aktivt i driften, vil ektefellene skattemessig bli behandlet som om de hadde felles bedrift. Se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.

Med virkning fra og med inntektsåret 2015 kan ektefeller som driver virksomhet sammen velge å registrere virksomheten som et deltakerlignet selskap med hver av ektefellene som selvstendige deltakere, se FSFIN § 10-48-1, jf. sktl. § 10-48. Denne valgadgangen gjelder også for andel i deltakerlignet selskap hvor det er andre deltakere. Nærmere om den skattemessige behandlingen når ektefellene anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

10.53 Sameie

Alle sameier deltakerlignes etter bruttometoden, så lenge de ikke driver virksomhet, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden». Går sameiet over til å drive virksomhet, foreligger et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

10.54 Seter

Om vedlikehold av seterbygning, se SKD 18. november 2003 i Utv. 2004/223.

Drives tradisjonell seterdrift på setra med melkeproduksjon (ku og/eller geit), er både uthus og bolighus på setra å anse som avskrivbart driftsmiddel. Dette gjelder både for gamle og nye bygninger. Forutsetningen for at bolighuset kan avskrives er at seterdriften påfører bygningen ekstraordinær slitasje. Om kostnader til innbo, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.4.

Brukes setra på annen måte i jordbruksvirksomheten, er det normalt ikke adgang til avskrivning på boligbygg. Slik annen bruk kan være tilsyn med beitedyr, ettersyn av gjerde, innhøsting og konservering av gress og hugst i husbehovsskog. Hvorvidt uthusene i slike tilfeller kan anses som driftsmidler og avskrives, vil avhenge av om de blir brukt i tilstrekkelig omfang i jordbruksvirksomheten, f.eks. til fôrlager eller til oppbevaring av redskap/utstyr. Bolighuset på setra vil i disse tilfellene ikke anses tilstrekkelig nødvendig for driften, med fradragsrett for vedlikeholdskostnader, dersom normal transporttid mellom fast bopel og setra er under én time hver vei. I særlige tilfeller og under spesielle omstendigheter der denne regelen virker urimelig, kan den fravikes, eks. ved fysisk funksjonshemming og lignende.

Brukes seterbygningen som fritidsbolig av eieren, skal den fritakslignes, se emnet «Bolig – fritaksligning».

10.55 Skadeserstatning

10.55.1 Avling/buskap/driftsmidler

Erstatning for skade på avling, buskap, maskiner, redskaper, avskrivbare driftsbygninger mv. er skattepliktig inntekt i jordbruket. Skadeforsikringsselskapene skal sende oppgaver over utbetalte erstatninger. Om behandling av skadeserstatning, se emnene «Betinget skattefritak», «Skadeserstatning» og «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

10.55.2 Brann og annen erstatning for våningshus

Totalskade av våningshus (herunder føderådsbolig o.l.) anses som en isolert realisasjon av bygningen. Eventuell erstatning behandles etter reglene for realisasjon av boligeiendommer, se emnet «Bolig – realisasjon». Om betinget skattefritak, se emnet «Betinget skattefritak».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.56 Stabbur

10.56.1 Privat bruk

Om stabbur som brukes til private formål, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.3.

10.56.2 Bruk i virksomhet

Stabbur som i det vesentligste brukes i virksomhet, avskrives i saldogruppe h.

10.56.3 Ikke-bruk

Brukes stabburet verken privat eller i inntektsgivende aktivitet, er kostnader, herunder vedlikehold, ikke fradragsberettiget bortsett fra forsikringspremie.

10.57 Studiereiser

Om studiereiser og kurs, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

10.58 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktig inntekt og skal føres direkte i selvangivelsen selv om sykepengene skal erstatte jordbruksinntekt. Se for øvrig emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser».

10.59 Takseringsreglene

Skattedirektoratet har fastsatt satser for en rekke skjønnsmessige poster i de årlige takseringsreglene. Skattekontorene kan fastsette lokale takseringsregler på områder hvor det ikke er fastsatt sentral takseringsregel, jf. lignl. § 7-1 nr. 2.

10.60 Telefon

Om kostnader til telefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

10.61 Tilskudd

10.61.1 Generelt

Generelt om tilskudd, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

10.61.2 Tilskudd til drift

Innen jordbruket er det i henhold til jordbruksavtalen etablert en rekke tilskuddsordninger. Mange av disse blir innrapportert samlet til SKD. Slike tilskudd og trygder er skattepliktig inntekt. Om spesielle tillempninger av tidfestingen, se pkt. 9

Årlige tilskudd til driften er skattepliktig i utbetalingsåret.

10.61.3 Tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket

Gjennom Innovasjon Norge kan det etter forskrift om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket 19. desember 2014 nr. 1816 gis tilskudd til ulike tiltak. Det kan blant annet gis tilskudd til

- mindre investeringer for personer under 35 år som overtar landbrukseiendom. Tilskudd kan gis med inntil 40 % av kostnadene, begrenset oppad til 40 % av godkjent kostnadsoverslag for tiltaket. For kvinner kan tilskuddsandelen økes til 60 %. Se forskriften § 3
- investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr av varig karakter med inntil 33 % av kostnadene, begrenset oppad til 33 % av godkjent kostnadsoverslag for tiltaket, se forskriften § 3 bokstav c.
- nyplanting innen økologisk fruktdyrking med inntil 50 % av kostnadene, begrenset oppad til 50 % av godkjent kostnadsoverslag for tiltaket, se forskriften § 3 bokstav e.

Tilskuddsbeløpene skal nedskrives på investeringene. Dette gjelder også for mottatt tilskudd til kjøp av ikke-avskrivbare driftsmidler.

Om at slike tilskudd på visse vilkår likevel kan være skattefrie, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 3.4.

10.61.4 Tilskudd til omstilling

Tilskudd til omstilling som gis etter forskrift 12. februar 2015 nr. 158 om tilskudd til driftsomstilling grunnet rovvilt, er skattepliktig inntekt. Benyttes tilskuddet til investeringer knyttet til driftsomleggingen, kan tilskuddet nedskrives på disse investeringene. Foretas ikke investeringene i det året tilskuddet gis, kan skattlegging utsettes til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 5. For at utsettelse med skattlegging skal gis, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringene som skal foretas.

10.61.5 Tilskudd til førtidsslakting av høns

Tilskudd til tidlig utslakting av verpehøner for å redusere produksjonen av konsumegg, tas i praksis til inntekt i avregningsåret.

10.61.6 Tilskudd til omlegging til økologisk produksjon

Tilskudd til omlegging til økologisk produksjon, som gis som et engangstilskudd, kan kreves fordelt til beskatning med et likt beløp per år over det antallet år produsenten har forpliktet seg til økologisk drift.

10.62 Utdanningskostnader

Om utdanningskostnader, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

10.63 Uttak av produkter

I følge § 3-1 i forskrift 1.12.2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften), skal jordbrukeren som bilag til regnskapet/noteringene spesifisere/føre lister over uttak av produkter som forbrukes i egen husholdning, leveres til føderådsmottakere eller nyttes til naturalavlønning av ansatte. Takseringsreglene inneholder en del normalsatser for mengde og priser. Kjøpes det f.eks. melk, og dette kan dokumenteres, kan takseringsreglenes mengdetall reduseres tilsvarende. Om uttak av virke til husbyggingsbehov, se emnet «Skogbruk». Uttak av brensel fra egen skog settes til den verdien veden har, hjemkjørt og ferdig til bruk. SKD har i takseringsreglene fastsatt beløpssatser for uttak av brensel fra egen skog i de tilfellene det i hovedsak benyttes ved til oppvarming av egen bolig, se takseringsreglene § 3-2-6. Om uttak av fôr mv. til hobbyhester mv., se takseringsreglene.

Er det på gården aktivert flisfyringsanlegg o.l. som er driftsmiddel i virksomheten, skal verdien av varme levert til boligoppvarming inngå i jordbruksinntekten. Som støtte for skjønnet kan en legge til grunn hva det ville ha kostet å varme opp tilsvarende boligareal med elektrisk kraft.

10.64 Vannfall

Inntekt ved bortleie av vannfallsrettigheter anses normalt som kapitalinntekt og ikke som jordbruksinntekt.

10.65 Vannforsyningsanlegg

Vannforsyningsanlegg (inkludert boringskostnader) aktiveres etter fradrag for eventuelt tilskudd.

Er gårdsdriftens behov for vann det vesentligste, kan hele anleggskostnaden, bortsett fra stikkledningen til bolighus, avskrives i saldogruppe h.

Er våningshusenes behov det vesentligste, kan bare den delen av anleggskostnadene som faller på stikkledningen til driftsanleggene mv., avskrives i saldogruppe h. I tillegg kan skattyteren kostnadsføre en forholdsmessig del av verdiforringelsen ved slit og elde på den delen av vannforsyningsanlegget som gjelder gårdsdriften (utenom stikkledningene til driftsanlegget). Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige levetid.

Tilsvarende regler må gjelde for tilknytningsledning til offentlig vannverk (gjelder også tilknytning til avløp). Selve engangsavgiften for tilknytning må alltid aktiveres, og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kan ikke avskrives. Det vil være mest praktisk å aktivere en slik tilknytningsavgift enten sammen med jorda eller våningshuset. De årlige driftskostnadene for eget anlegg og avgifter til offentlig vannverk, er fradragsberettigede for den andelen som gjelder virksomheten.

10.66 Vanningsanlegg

Flyttbart jordvanningsutstyr avskrives i saldogruppe d. Den faste delen av vanningsanlegg skal avskrives i saldogruppe h.

Jordvanningslag hvor deltakerne har begrenset ansvar for gjeld, lignes som eget skattesubjekt.

10.67 Vannmåler

Er jordbrukseiendommen pålagt å installere vannmåler fordi det drives jordbruk/husdyrhold, kan kostnaden til vannmåler avskrives/fradragsføres. Er det et generelt pålegg om installasjon av vannmåler uavhengig av om det drives virksomhet, må spørsmålet avgjøres etter de vanlige reglene om den vesentligste bruken er i eller utenfor virksomheten.

10.68 Vedlikehold av/påkostninger på driftsbygninger

Om hva som er vedlikehold og hva som er aktiveringspliktig påkostning, se emnet «Vedlikehold».

Vedlikehold/påkostning på driftsbygninger som nyttes både i jordbruk og skogbruk, føres i den virksomheten hvor bygningen er aktivert.

10.69 Veier

Kostnader vedrørende vei som utelukkende brukes til fritakslignet våningshus, er ikke fradragsberettiget. Kostnader til vedlikehold, brøyting mv. av vei som utelukkende brukes i forbindelse med inntektsgivende aktivitet, er fullt ut fradragsberettiget. Kostnader til vedlikehold, brøyting mv. av vei som brukes både i forbindelse med våningshus som brukes helt eller delvis av eieren, og inntektsgivende aktivitet, må fordeles skjønnsmessig. Normalt vil en 50/50 % fordeling kunne legges til grunn. Dette gjelder tilsvarende for gårdsplasser. Kostnader som skal behandles etter reglene ovenfor vil gjelde vedlikehold, snøbrøyting mv.

Kostnader til opparbeidelse av gårdsveier og gårdsplasser kan ikke avskrives.

Broer kan avskrives selv om broen er en del av en ikke-avskrivbar gårdsvei. Det skal foretas tilbakeføring for eventuell privat bruk.

Om avskrivning på asfaltdekke, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo»pkt. 16.1.

Legging av oljegrus på gammel vei regnes normalt som vedlikehold.

10.70 Våningshus

Om våningshus, se pkt. 10.8 og emnene om bolig.

Jordbruk – forpaktning

– *Sktl. § 6-52.*
– *Lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpakting (forpaktingslova).*

1 Generelt

Forpaktning er leie av jordbrukseiendom med bygning(er) og skal normalt være regulert i skriftlig forpaktningsavtale. Se for øvrig lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpakting (forpaktingslova). Jordleie der bygninger ikke inngår i leieforholdet, reguleres ikke av forpaktingslova.

2 Bokføringsplikt, årsregnskapsplikt og plikt til å levere næringsoppgave

2.1 Forpakter

Forpakteren skal levere næringsoppgave mv. som for eiere som selv driver gårdsbruk. Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

2.2 Bortforpakter

Forpaktningsinntekt behandles i de fleste tilfellene som inntekt ved utleie av formuesobjekter. Utøves det i bortforpakterens regi ikke ubetydelig aktivitet (med eksempelvis vedlikehold av maskiner og bygninger), må det vurderes konkret om utleien skal anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Anses utleien ikke som virksomhet, skal bortforpakteren levere skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom», RF-1189. Dette gjelder også i tilfeller der bortforpakteren har krav på avskrivninger.

Anses bortforpaktningen som egen virksomhet, må bortforpakteren levere næringsoppgave og skjemaet «Landbruk». Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

3 Skattested

3.1 Forpakter

Formue i og inntekt av forpaktningsvirksomhet for personlige skattytere skattlegges i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 første ledd.

3.2 Bortforpakter

Forpaktningsavgiften, etter fradrag for kostnader, skattlegges for personlige skattytere i den kommunen hvor eiendommen ligger, selv om den også dekker leie for løsøre, jf. sktl. § 3-3 første ledd.

4 Formue

4.1 Forpakter

Alle eiendeler som er forpakterens eiendom, er skattepliktig formue for ham. Verdien av egen buskap mv. ut over det som er forpaktet, fastsettes etter samme regler som er beskrevet i emnet «Jordbruk – allment», pkt. 8.4. I praksis formuesbeskattes ikke opparbeidet merverdi i forpaktet buskap hos forpakter.

4.2 Bortforpakter

Alle eiendeler som er bortforpaktet, er skattepliktig formue for bortforpakter. Formuesverdien av bortforpakters krav på å få tilbake besetning ved forpaktningens opphør, verdsettes etter takseringsreglenes satser ved det enkelte årsskifte i forpaktningsperioden i forhold til alder og antall dyr som var til stede ved starten av bortforpaktningen.

5 Inntekter/kostnader

5.1 Forpaktningsavgift

5.1.1 Forpakter

Forpaktningsavgift som er vederlag for leie av jordbrukseiendom som nyttes til skattepliktig inntektsgivende aktivitet av forpakteren, er en fradragsberettiget kostnad, jf. sktl. § 6-52.

Forpaktningsavgift (i samsvar med forpaktningsavtalen) kan i tillegg til kontantvederlag bestå av:

- forpliktelser til å påkoste leid bolig, driftsbygning eller andre formuesobjekter
- forpliktelser til å foreta større vedlikeholdsarbeider som gjelder tidligere forsømt vedlikehold
- vedlikehold som ikke står i rimelig forhold til den bruk forpakteren gjør i leieperioden

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– forpliktelser til å påkoste/vedlikeholde formuesobjekter som ikke omfattes av forpaktningsavtalen, og
– naturalytelser.

Om tidfesting av slike kostnader, se pkt. 5.4.1 og pkt. 6.

Kostnader som etter dette anses som forpaktningsavgift skal i prinsippet fordeles mellom:
– kostnad i inntektsgivende aktivitet, og
– ikke fradragsberettigede private kostnader som f.eks. leie av bolig, hytte, jakt- og fiskerett mv.

I praksis godtas hele forpaktningsavgiften som fradrag i forpakterens regnskap. Fordel ved privat bruk av bolig mv. må tilbakeføres som inntekt etter reglene om fri bolig.

5.1.2 Bortforpakter

Mottatt forpaktningsavgift er skattepliktig for bortforpakter.

Om eventuell fradragsrett for kostnader når forpaktningsavgiften er ytet i form av dekning av bortforpakters kostnader, se pkt. 5.4.

5.2 Redskap

Inngår bruk av redskap i forpaktningsavtalen, avskriver bortforpakteren (eieren) redskapene på vanlig måte.

Hvis det skal foretas oppgjør ut over den årlige forpaktningsavgiften for redskapsslit ved forpaktningens opphør, skal dette inntekts-/fradragsføres i oppgjørsåret.

Om eventuell fradragsrett for kostnader når forpaktningsavgiften er ytet i form av dekning av bortforpakters kostnader, se pkt. 5.4.

5.3 Buskap

5.3.1 Buskap overtatt etter takst

Skjer overtaking og tilbakelevering av buskap etter takst, vil overtakingen bli sett på som kjøp av hel buskap for forpakter og salg for bortforpakter. Alle vanlige endringer i buskapen virker siden inn på forpakterens inntekt. Når tilbakeleveringen finner sted, er det forpakteren som selger buskapen etter takst og bortforpakteren som kjøper den.

5.3.2 Leie av bortforpakterens buskap

Går avtalen ut på at det ved opphør av forpaktningsavtalen skal leveres tilbake samme antall dyr, er det også vanlig at dyrene takseres både ved overtaking og tilbakelevering.

Bortforpakteren (eieren) fører hvert år bortforpaktet buskap i sin balanse med samme antall dyr og enhetspriser som ved overlevering. Balansen korrigeres for dyr som selges for bortforpakterens regning.

Forpakter fører, som en praktisk tilrettelegging, buskapen opp i sin inngående balanse etter takseringsreglenes satser fra forpaktningens begynnelse. Senere balanseendringer hos forpakter får inntekts-/fradragsvirkning på vanlig måte som om forpakter var eier av dyrene. Ved forpaktningens opphør, må det hos forpakter foretas en inntektskorreksjon for å utligne eventuell inntekt/fradrag som har oppstått gjennom en samlet økning/nedgang i balanseverdi på buskapen hos forpakter gjennom hele forpaktningsperioden, da den reelle verdiendringen av buskapen i forpaktningsperioden gjøres opp mellom eier og forpakter. En økning av balanseverdien hos forpakter må således fradragsføres, mens en reduksjon må inntektsføres.

Når bortforpakteren (eieren) ved forpaktningens opphør yter vederlag for økt antall, vekt eller kvalitet, regnes dette som jordbruksinntekt for forpakteren, og som kjøp av buskap for bortforpakteren.

Vederlag som forpakteren yter for nedgang i dyretall, vekt og kvalitet, fører forpakteren som driftskostnad. Bortforpakteren fører samme beløp som driftsinntekt (salg av buskap).

5.4 Påkostninger og vedlikehold

5.4.1 Forpakter

Foretar forpakteren påkostninger på den forpaktede eiendommen og/eller andre leide objekter, og kostnadene ikke skal refunderes av eieren, må kostnadene aktiveres hos forpakteren. Kostnadene fordeles til fradrag over investeringsåret og den gjenværende leieperioden (lineært). Om fradrag for vedlikehold i disse tilfellene, se emnet «Vedlikehold», pkt. 9.2.

Påkostninger/nyanlegg hvor forpakteren selv anses som eier, f.eks. fordi han senere skal overta eiendommen, saldoavskrives på vanlig måte hos forpakteren.

5.4.2 Bortforpakter

Påkostninger/større vedlikehold som foretas for forpakterens regning er skattepliktig fordel for bortforpakteren fordelt over forpaktningstiden. Bortforpakteren vil imidlertid ha fradragsrett for fordelsbeløpet, så langt det ville representert en fradragsberettiget kostnad for ham hvis han selv hadde utført påkostningen/vedlikeholdet. Fradrag gis enten som vedlikeholds-/driftskostnad, eller som avskrivning, når påkostningene gjelder avskrivbart driftsmiddel. Dette gjelder likevel ikke påkostninger hvor forpakteren selv anses som eier, og som dermed ikke skal tilfalle bortforpakteren ved forpaktningstidens utløp.

Om ligningsmåte for våningshus som bortforpakter (eieren) bor i, se emnene om bolig.

6 Tidfesting av inntekter og kostnader

6.1 Forpakter

Om tidfesting av inntekter og kostnader i forpakterens jordbruksvirksomhet, se emnene «Jordbruk – allment» og «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Forskuddsbetalt forpaktningsavgift som gjelder oppgjør for lengre tidsrom enn ett år, fordeles til fradrag over det tidsrommet den gjelder.

6.2 Bortforpakter

Inntekter og kostnader følger realisasjonsprinsippet.

Verditilvekst som er tilført bortleide formuesobjekter for forpakterens regning, er skattepliktig inntekt for bortforpakteren som forskuddsbetalt leie og fordeles til inntekt over restleieperioden. Om aktivering hos bortforpakter, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6.

Se for øvrig emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

7 Jordbruksfradrag

Om eventuelt jordbruksfradrag hos forpakter og bortforpakter, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 1.5.

Jordbruk – jordbruksfradrag

– *Sktl. § 8-1 femte ledd.*
– *FSFIN §§ 8-1-10 til 8-1-13.*

1 Vilkår for fradrag

1.1 Generelt

Det skal gis jordbruksfradrag i alminnelig inntekt til personlig skattyter som:

– har hatt inntekt fra virksomhet i form av jordbruk, gartneri og/eller hagebruk i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 femte ledd, og/eller
– har drevet bihold (honningproduksjon) og/eller pelsdyrhold som virksomhet, selv om virksomheten er drevet uten tilknytning til jordbruk, gartneri eller hagebruk, jf. Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er i FSFIN § 8-1-10 til § 8-1-13 gitt nærmere regler om jordbruksfradrag.

Forutsetningen for fradraget er som hovedregel at skattyteren har bodd på driftsenheten ifølge reglene om folkeregistrering i over halvparten av inntektsåret. Om hva som er driftsenhet, kravet til bosetting og om lempelig praktisering av kravet i visse tilfeller i forbindelse med generasjonsskifte, forpaktning og virksomhet vedrørende bihold og pelsdyr uten tilknytning til jordbruk, se nedenfor.

Det er ikke satt krav om at skattyteren eier driftsenheten. Jordbruksfradrag kan således gis til person som leier eller forpakter driftsenheten, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradrag gis ukrevet også i de tilfellene skattyteren lignes skjønnsmessig på grunn av manglende innlevering eller mangelfull selvangivelse, under forutsetning av at vilkårene for fradrag er oppfylt.

1.2 Hva som er jordbruk og hagebruk

1.2.1 Generelt

Som jordbruk og hagebruk regnes virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr.

Som jordbruk og hagebruk i denne forbindelse regnes også:

- gartneridrift
- dyrking av blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast og lignende, samt tiltrekking av planter (produksjon av planter fra frø eller stiklinger)
- pelsdyrnæring
- avl, oppdrett (til to års alder) og oppstalling av hest såfremt dette skjer ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsakelig (mer enn 50 %) ved bruk av egenprodusert fôr, og/eller
- bihold.

Se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 1 til 5.

1.2.2 Inntekt av alpakkahold

Inntekt ved hold av alpakka omfattes også av reglene om jordbruksfradrag.

1.2.3 Inntekt av reindrift og skogbruk

Inntekt av skogbruk og reindrift gir ikke rett til jordbruksfradrag. Om eget reindriftsfradrag, se emnet «Reindrift», pkt. 10.

1.3 Kravet til utøvelse av virksomhet

For å få jordbruksfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver virksomhet av den art som er angitt ovenfor i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 femte ledd fjerde punktum. Det er videre en forutsetning at virksomheten går ut på produksjon av egne produkter. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i jordbruksvirksomheten.

Generelt om hva som anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

1.4 Kravet til bosetting

Hovedregelen er at den som kan få jordbruksfradrag, må ha vært bosatt i mer enn halve inntektsåret, etter reglene om folkeregistrering, på ett av de brukene som utgjør driftsenheten, jf. sktl. § 8-1 femte ledd sjette punktum. Om hva som er en driftsenhet, se nedenfor.

I tilfeller der flere personer deler inntekt som oppfyller vilkårene for jordbruksfradrag og leverer felles næringsoppgave (deltakerlignet selskap), er det tilstrekkelig at én av dem oppfyller bosettingskravet.

Ektefeller som lignes hver for seg (atskilt), må bo på hvert sitt gårdsbruk og for øvrig fylle vilkårene for å ha krav på hvert sitt fradrag.

I særlige tilfeller skal kravet til bosetting praktiseres med en viss lempe, se Ot.prp. nr. 1 (2002/2003) side 21, pkt. 6.4. Den lempelige praksisen gjelder først og fremst ved generasjonsskifte der de som overtar driften av et gårdsbruk bor utenfor selve bruket,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

men i rimelig nærhet, og den eldre generasjonen fortsetter å bo på bruket. Med generasjonsskifte menes at det er foretatt en reell overdragelse av eiendommen til barn, barnebarn eller andre arveberettigede. Bokravet skal praktiseres lempelig selv om det er flere boenheter på bruket slik at tidligere brukers fortsatte bosetting ikke er til hinder for tilflytting. Ved opphør av tidligere brukers bosetting på bruket, må den nye brukeren bosette seg der for å kunne beholde jordbruksfradraget. Videre skal den lempelige praksisen også gjelde når en forpakter er forhindret fra å bo på eiendommen fordi bortforpakteren bor der. Forutsetningen er at forpakteren bor i rimelig nærhet av den forpaktede eiendommen og at forpakteren ikke gjør krav på jordbruksfradrag for andre bruk som han eier eller forpakter, se Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.3. Ved praktiseringen av den lempelige praksisen, nevnt ovenfor, vil avstand under 20 km alltid anses som rimelig nærhet. Kravet om bosetting kan også anses oppfylt dersom en person faktisk må ha sin overveiende døgnhvile på gårdsbruket, f.eks. på grunn av husdyrhold, men etter folkeregistreringsreglene skal registreres som bosatt et annet sted der hvor ektefelle og/eller egne mindreårige barn bor.

Videre skal den lempelige praksisen omfatte inntekt av bihold (honningproduksjon) og pelsdyrnæring når virksomhetene drives uten tilknytning til alminnelig jordbruk, se Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.3.

1.5 Forpaktning

1.5.1 Forpakter

Jordbruksfradrag skal gis hos produsenten, dvs. den som utøver jordbruksdriften. Forpakter av jordbrukseiendom vil således normalt være berettiget til jordbruksfradrag. Om krav til bosetting, se ovenfor.

1.5.2 Bortforpakter

Bortforpakter vil normalt ikke ha krav på jordbruksfradrag. Unntak fra dette er de tilfellene bortforpakter selv driver virksomhet med en ikke ubetydelig produksjon av egne produkter på gårdsbruket og fyller kravene til bosetting, se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001), pkt. 7.4 side 43 og 44.

2 Fradragets størrelse

2.1 Generelt

Jordbruksfradraget utgjør inntil kr 63 500 tillagt 38 % av eventuell virksomhetsinntekt i jordbruk mv. som overstiger kr 63 500, opp til et maksimalt fradrag på kr 166 400 per skattyter, se pkt. 2.3.

Jordbruksfradrag, reindriftsfradrag og fradrag i inntekt fra skiferproduksjon kan til sammen ikke overskride kr 166 400, jf. sktl. § 8-1 åttende ledd. Fradraget fordeles mellom virksomhetene i forhold til nettoinntekten i vedkommende virksomhet.

Etter dette vil fradraget bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 63 500	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 63 500 til kr 334 290	Inntektsfradrag kr 63 500 pluss 38 % av virksomhetsinntekt over kr 63 500
Virksomhetsinntekt kr 334 290 eller høyere	Inntektsfradrag kr 166 400

Fradraget kan bare gis i positiv inntekt. Fradraget kan således ikke være større enn nettoinntekten av jordbruket mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget for jordbruksfradraget

2.2.1 Generelt

Jordbruksfradraget skal beregnes av netto virksomhetsinntekt i jordbruks- og/eller hagebruksvirksomhet. Om hva som skal anses som jordbruk og hagebruk i denne forbindelsen, se pkt. 1.2. For enkeltpersonforetak vil dette i praksis være det resultatet som føres i post 435 i skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Nettoinntekter fra følgende aktiviteter kan tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag dersom aktivitetene drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomheten, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6:

- utnyttelse av jakt- og fiskerettigheter
- uttak av jord, sand, stein og torv
- sanking av bær, kongler, mose, tang, tare og lignende
- utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som nyttes minst 60 % i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt at aktiviteten inngår som en del av jordbruksvirksomheten og ikke utøves som selvstendig virksomhet. Nærmere om når det foreligger én eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7. Se også FIN 15. november 2012 i Utv 2012/1698.

I tillegg skal følgende inntekter tas med i grunnlaget dersom aktiviteten drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomheten:

- inntekt ved utleie av driftsbygninger, våningshus og kårbolig som tilhører jordbrukseiendommen når utleien ikke er selvstendig virksomhet
- inntekt fra utleie av hytter som tilhører gårdsbruket når utleien ikke er selvstendig virksomhet. Om når utleien er selvstendig virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.12
- inntekt ved bortfeste av tomter, også når tomtene ligger i særskilt lignet skog
- inntekt ved utleie av fallrettigheter.

For utleie av bygninger, herunder hytter, er det ikke noe krav om bruk i egen jord- eller skogbruksvirksomhet, se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6 siste strekpunkt siste punktum. Derimot er det for driftsbygning et krav om at denne tidligere må ha vært driftsmiddel i jordbruksvirksomheten (hos nåværende eller tidligere eier), se FIN 15. november 2012 i Utv. 2012/1698.

Nærmere om grensen mellom en eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7.

Inntekt ved bortfeste av tomter omfattes uavhengig av om festeren bruker tomten til bolig, fritidsbolig eller annet formål, herunder næringsvirksomhet.

Gevinster innvunnet ved realisasjon av eiendeler som nevnt ovenfor, tas med i grunnlaget. Dette gjelder imidlertid ikke gevinster innvunnet ved realisasjon av bortfestede tomter beliggende i særskilt lignet skog.

Jordbruker som eier og bor på egen driftsenhet, og hvor driftsenheten inngår i en samdrift, skal ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-12. På tilsvarende måte skal eventuelt underskudd fra samdriften redusere grunnlaget. Inntektene ved utleie til samdriften (det deltakerlignede selskapet) skal inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag. Dette gjelder selv om denne utleieaktiviteten i seg selv er så omfattende at den anses som en egen virksomhet.

Biinntekt fra annen virksomhet kan tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag når omsetningen ikke overstiger kr 30 000, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Dette gjelder også fra virksomheter som ikke har tilknytning til skattyters jord- og hagebruksvirksomhet.

2.2.2 Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved

Skattyter som for øvrig fyller vilkårene for jordbruksfradrag, kan velge å ta en sjablongberegnet nettoinntekt fra produksjon av biobrensel inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-13. Valget må tas for hvert enkelt inntektsår, og valget må omfatte hele inntekten fra slik produksjon.

Velger skattyteren å ta inntekt fra biobrensel-/vedproduksjon knyttet til gjennomsnittslignet skogbruk inn i grunnlaget for jordbruksfradrag, anses denne sjablongberegnede nettoinntekten skattemessig som jordbruksinntekt og skal ikke tas med i gjennomsnittsligningen.

Biomasse til energiformål vil vanligvis utnyttes som biobrensel. Biobrensel omfatter bl.a. planteprodukter, gjødsel, slakteavfall og trevirke, herunder ved, flis, pellets og bark.

Denne regelen gjelder selv om produksjonen av biobrensel er en egen virksomhet og omsetningen fra denne overstiger kr 30 000 i året. Den omfatter også nettoinntekt ved produksjon for salg til andre av all slags biomasse som skal brukes til energiformål, herunder tømmer, ved mv., og selv om virket kommer fra skog som er særskilt lignet. Det er ikke noe krav at skattyteren foredler eget tømmer for leveranse som ved, pellets mv. direkte til forbrukeren. Videre gjelder bestemmelsen for produksjon på grunnlag av innkjøpt råstoff, såfremt den videre foredlingen skjer i tilknytning til jordbruks-/skogbruksvirksomheten ellers. Nettoinntekt ved rent videresalg (uten foredling) av innkjøpte produkter, f.eks. omsetning av innkjøpt ved som er ferdig kappet/kløyvd og lagt i sekker, inngår ikke i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.2.1.

Den nettoinntekten som kan tas inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, er fastsatt til 55 % av brutto omsetning (eksklusiv mva.) i denne produksjonen, se FSFIN § 8-1-13. Denne prosenten er den samme for alle typer av biobrenselproduksjon og for alle grader av foredling.

Se for øvrig Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.

2.2.3 Sykepenger

Sykepenger som erstatter inntekt som det kan gis jordbruksfradrag i, inngår i grunnlaget for jordbruksfradraget med bruttobeløpet.

2.2.4 Kostnader, underskudd mv. som reduserer beregningsgrunnlaget

Beløpet som jordbruksfradraget skal beregnes av er alle inntekter av den art som inngår i grunnlaget, fratrukket alle kostnader/underskudd som vedrører disse inntektene. Grunnlaget skal ikke reduseres med kostnader knyttet til annen inntektsgivende aktivitet eller underskudd i slik aktivitet. Grunnlaget skal heller ikke reduseres med tidligere års underskudd til framføring, herunder framførbart underskudd fra inntektsårene 1995 til 2004 ved drift av våningshus.

Kostnader vedr. driftsmidler som brukes både i jordbruket og i særskilt lignet skogbruk, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse virksomhetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene. Dette vil f.eks. gjelde traktor.

2.3 Nærmere om maksimumsgrensen for fradrag

2.3.1 Generelt

Maksimumsgrensen for jordbruksfradraget på kr 166 400 gjelder per skattyter per inntektsår og per driftsenhet.

Således kan ikke en skattyter få mer enn ett jordbruksfradrag med en samlet maksimumsgrense på kr 166 400. Dette gjelder selv om vedkommende driver forskjellige virksomheter som hver for seg fyller vilkårene til jordbruksfradrag og selv om driften foregår på forskjellige driftsenheter. Driver en skattyter for eksempel en egen virksomhet ved siden av deltagelse i et ANS, kan han ikke til sammen gjøre krav på mer enn ett jordbruksfradrag.

Ektefeller som bor på samme driftsenhet, vil til sammen bare ha krav på ett jordbruksfradrag med én samlet maksimumsgrense, jf. sktl. § 8-1 femte ledd åttende punktum. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene driver én felles virksomhet eller virksomhet hver for seg og selv om de driver på hver sin driftsenhet. Bor ektefellene på hver sin driftsenhet, og driver to atskilte virksomheter, kan de kreve hvert sitt jordbruksfradrag. Dette gjelder uavhengig av ligningsmåte. Ektefeller som bor på hver sin driftsenhet, men som driver begge driftsenhetene under ett som én virksomhet, kan

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

velge å registrere samdriften som et deltakerlignet selskap og inngå selskapsavtale, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning», pkt. 1.4. I et slikt tilfelle vil de kunne kreve hvert sitt jordbruksfradrag, jf. pkt. 2.3.2 og pkt. 2.3.4.

2.3.2 Samdrift mellom personer med hver sin driftsenhet

Jordbrukere som har hver sin driftsenhet, samarbeider ofte om felles driftsløsninger gjennom ulike typer samdrift. I slike tilfeller skal de enkelte jordbrukerne (deltakende driftsenhetene) beregne hvert sitt jordbruksfradrag med hver sin maksimumsgrense i sitt nettoresultat av jordbruksinntekten, inklusiv inntekt av samdriften. Om hva som i disse tilfellene inngår i deltakernes grunnlag for beregning av jordbruksfradrag, se pkt. 2.2.

2.3.3 Samdrift på samme driftsenhet

Driver flere skattytere jordbruks- og/eller hagebruksvirksomhet sammen på samme driftsenhet, skal de til sammen bare ha ett jordbruksfradrag med maksimumsgrense på kr 166 400. De skal dele fradraget i samme forhold som de deler nettoinntekten.

2.3.4 Hva er en driftsenhet

Hva som skal anses som en driftsenhet, må vurderes konkret. Normalt vil en eiendom bare være én driftsenhet, men på visse vilkår kan en eiendom deles opp i flere driftsenheter som hver kan gi grunnlag for krav på ett fradrag, såfremt de drives av forskjellige skattytere. Det er en forutsetning at hver driftsenhet har et visst omfang og en viss størrelse med hensyn til produksjonen.

Dersom en del av driftsenheten forpaktes bort, vil bortforpakteren ha rett til jordbruksfradrag bare dersom han selv står for driften av en ikke ubetydelig produksjon på gårdsbruket. Det kan da bli to driftsenheter på samme jordbrukseiendom, se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001), pkt. 7.4 side 43 og 44. Er bortforpakter og forpakter i nær familie, vil de ikke ha krav på mer enn ett jordbruksfradrag med samlet maksimalgrense. Fradraget fordeles mellom dem i forhold til deres produksjonsinntekt fra bruket.

Der en person eier/leier/driver flere eiendommer, vil disse normalt anses som én driftsenhet, f.eks. hvor det er naturlig å anse driften av eiendommene som én virksomhet.

Driver en forpakter en annen eiendom, som han eier eller leier, i tillegg til den forpaktede eiendommen, vil den samlede virksomheten måtte ses på som én driftsenhet i forhold til jordbruksfradraget.

I deltakerlignet selskap hvor deltakerne deltar med hver sin jordbrukseiendom som drives av selskapet (samdrift), vil hver av eiendommene være en driftsenhet hvis vilkårene for den enkelte eiendommen er oppfylt.

3 Personinntekt

Jordbruksfradraget skal ikke redusere beregnet personinntekt.

4 Flere kommuner

Jordbruksfradraget gis i den kommunen der jordbruksinntekten er skattepliktig.

Jord- og skogbruk – realisasjon

- *Sktl. § 9-3 sjette og åttende ledd, § 9-4 første ledd, § 9-7, § 9-13 og § 14-44 sjette ledd.*
- *FSFIN § 9-3.*
- *Overgangsregel til sktl. § 9-3 sjette ledd.*

1 Generelt

Nedenfor behandles realisasjon av gårdsbruk (jordbrukseiendom). Reglene gjelder tilsvarende for skogbrukseiendom. Videre behandles realisasjon av grunn, bygning, driftsløsøre, buskap og andre formuesobjekter tilknyttet slike eiendommer. Når det nedenfor brukes betegnelsen «gårdsbruk», menes både jord- og skogbrukseiendommer.

Nærmere om reglene for skattemessig kontinuitet ved arv, gave og visse gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Nærmere om fastsetting av inngangsverdien ved erverv av landbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – allment».

Om betinget skattefritak, se emnet «Betinget skattefritak».

Om uttak, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

2 Personinntekt

Nytt for 2016

Sktl. § 12-11 fjerde ledd er endret med virkning fra og med inntektsåret 2016. Av nytt fjerde ledd framgår at det for enkeltpersonforetak ikke skal beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk. Det samme gjelder gevinst på melkekvoter når disse realiseres sammen med gårdsbruket. Tidligere § 12-11 fjerde ledd om unntak fra beregning av personinntekt på tomtesalgsgevinst som ikke oversteg kr 150 000 er opphevet med virkning fra samme tidspunkt. Se for øvrig emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

Gevinst og tap ved realisasjon av jordbrukseiendom, driftsløsøre mv. inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt hvis skattyteren drev virksomhet på eiendommen helt fram til det tidspunktet gevinsten/tapet ble innvunnet/pådratt. Nærmere om beregning av personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

3 Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk

Ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig jf. sktl. § 5-1 og § 5-30. Tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Om hva som er realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Generelt om realisasjon av personlig drevet virksomhet ved salg, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon».

Gevinst ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom kan bli helt eller delvis skattefri, jf. sktl. § 9-3 sjette ledd hvis vilkårene i sktl. § 9-13 er oppfylt. Et tilsvarende tap vil da ikke være fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd. Alle følgende vilkår må være oppfylt:

- Eiendommen er alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk, se pkt. 4.
- Eiendommen selges til visse nærstående, se pkt. 5.
- Vederlaget ved salget av den faste eiendommen, herunder våningshus, må ikke overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se pkt. 6.
- Realisasjon må finne sted eller avtales 10 år eller mer etter at eiendomsretten ble ervervet. Er eiertiden mindre enn 10 år men minst 6 år, kan gevinsten være delvis skattefri, se pkt. 7.2.

Regelen om skattefritak gjelder selv om det bare realiseres en del av grunneiendommen, eller en ideell andel av landbrukseiendommen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved salg av forskjellige deler av eiendommen til forskjellige kjøpere, må vilkårene for skattefritak vurderes i forhold til hvert enkelt salg.

Reglene gjelder også ved realisasjon av andeler i landbrukssameie, jf. sktl. § 9-13 annet ledd og hvor alminnelig gårdsbruk eller skogbruk eies av deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd, flg. Se nærmere pkt. 11.

Om oppregulering av inngangsverdien etter overgangsregler i de tilfellene hvor hele eller deler av gevinsten er skattepliktig, se pkt. 9.1.

Sktl. § 9-7 sjette ledd har en bestemmelse om at selgeren kan velge bort gevinstberegning ved gavesalg til arveberettiget som overtar hele eller deler av virksomheten mot at eiendelene overdras med full kontinuitet. Kan den faste eiendommen selges med skattefri gevinst i medhold av sktl. § 9-13, vil bestemmelsen i § 9-7 sjette ledd ikke være relevant å bruke for den faste eiendommen. Bestemmelsen i § 9-7 sjette ledd kan imidlertid være aktuell å anvende på øvrige eiendeler som overdras. Nærmere om reglene i sktl. § 9-7 sjette ledd og anvendelsen av disse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2.

4 Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt

4.1 Generelt

Skatteloven knytter reglene om skattefritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendommer til begrepene «alminnelig gårdsbruk og skogbruk».

Ved vurdering av om en jordbrukseiendom er å anse som «alminnelig gårdsbruk» i relasjon til sktl. § 9-3 sjette ledd, jf. sktl. § 9-13, kan en ta utgangspunkt i hvorvidt eiendommen fremstår som et «alminnelig gårdsbruk» for en alminnelig iakttaker, der sentrale momenter er utnyttelsen av arealene og at eiendommen har den bygningsmassen som er relevant for den den aktuelle driftsformen. Konsesjonsreglene som innebærer konsesjonsfritak for bebygde eiendommer inntil en grense på 25 dekar dyrket jordbruksareal, jf. konsesjonsloven § 4 nr. 4, kan være et moment ved vurderingen, men er ikke avgjørende for hva som skal anses som «alminnelig gårdsbruk og skogbruk». For at en eiendom skal anses som «alminnelig skogbruk», må det være et krav at eiendommen har skog som kan avvirkes. Det må derfor trekkes en grense mot uproduktiv utmark. Det kan neppe stilles noe krav om at reglene om gjennomsnittsligning kommer til anvendelse. Om vilkårene for gjennomsnittsligning, se emnet «Skogbruk». Forutsetningen for å være et «alminnelig gårdsbruk» er at eieren eller andre utnytter eiendommen til jordbruksformål, dvs. husdyrhold og/eller dyrking på friland av f.eks. fôrvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær eller frukt. Det er ikke krav om at aktiviteten anses som virksomhet. Om eiendom hvor bygninger og arealer brukes til annet enn jord- og skogbruksformål, se nedenfor.

4.2 Gårdsbruk hvor jordbruksdriften er varig nedlagt

Eiendom hvor bruken av arealet til jordbruksformål er varig opphørt, anses ikke som «alminnelig gårdsbruk», jf. sktl. § 9-3 sjette ledd og § 9-13. Eventuelt skogareal på eiendommen anses imidlertid som «skogbruk» og faller dermed likevel inn under disse reglene. Inngangsverdien for den delen av eiendommen som ikke er skogbruk, kan i slike tilfeller ikke oppreguleres etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 sjette ledd, jf. FSFIN § 9-3.

Gevinst/tap vedrørende våningshus med naturlig arrondert tomt, behandles i disse tilfellene etter reglene for realisasjon av bolig- eller fritidseiendommer, se emnet «Bolig – realisasjon».

Har eiendommen ikke vært brukt til jordbruksformål i inntektsåret, må det vurderes konkret om dette er et varig opphør, eller om opphøret bare er av midlertidig karakter. Er det tvil om tidspunktet for opphøret, kan en normalt legge til grunn at jordbruksdriften er varig opphørt hvis eiendommen ikke har vært brukt til jordbruksformål de siste 4-5 årene.

4.3 Spesialproduksjon

Eiendom hvor det utelukkende eller for en overveiende del drives spesialproduksjon, regnes ikke som alminnelig gårdsbruk. Dette vil f.eks. gjelde rene gartnerieiendommer, der det vesentligste av produksjonen foregår i veksthus, og eiendommer med forholdsvis lite jordbruksareal hvor det drives spesialproduksjon (fabrikkproduksjon). Eksempler på spesialproduksjon er oppdrett av pelsdyr, fjørfe og slaktegris.

Eiendommer med begrenset dyrkbart areal som er spesielt utbygget og innrettet til avl og/eller trening av trav-, ridehester og/eller drift av ridesenter anses heller ikke som alminnelig gårdsbruk.

4.4 Jordbruk og annen virksomhet

På et «alminnelig gårdsbruk» kan det være anlegg hvor det er drevet annen virksomhet i så stor målestokk at denne delen ikke kan karakteriseres som en del av jord- eller skogbruksvirksomheten. Dette vil f.eks. kunne gjelde ved realisasjon av gårdsbruk med en opparbeidet campingplass. Det samme vil f.eks. gjelde pelsdyrgård drevet i tilknytning til gårdsbruket. I slike tilfeller må man fordele salgssummen mellom det som faller på alminnelig gårdsbruk og det resterende ved avgjørelse av gevinstbeskatningsspørsmålet.

4.5 Golfbane

Areal omdisponert og opparbeidet til golfbane anses ikke som del av «alminnelig gårdsbruk» i forhold til reglene om skattefrihet ved realisasjon av alminnelig jordbrukseiendom.

4.6 Gårdsturisme

Reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk gjelder ikke hvor det utelukkende har vært drevet gårdsturisme på eiendommen. Dette gjelder selv om det har vært et begrenset husdyrhold og/eller planteproduksjon av begrenset omfang som ledd i gårdsturismen. Våningshus behandles i disse tilfellene etter reglene om salg av bolig, selv om det realiseres under ett med eiendommen, se emnet «Bolig – realisasjon».

Har det vært drevet jordbruksvirksomhet i tillegg til gårdsturisme som egen virksomhet, må en vurdere konkret hvor stor del av bygninger og grunn som ikke skal tilordnes jordbrukseiendommen.

Er gårdsturismen behandlet som en del av jordbruksvirksomheten, skal reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk følges ved samlet realisasjon av eiendommen. Om behandling av våningshus, se pkt. 4.13.

4.7 Gårdsbruk/del av gårdsbruk solgt til annet formål

Gevinst ved realisasjon av hele eller deler av gårdsbruk til andre formål enn jord- og skogbruk, kan bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 åttende ledd hvis vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomtepris, se emnet «Tomt».

Våningshus behandles i disse tilfellene etter reglene om salg av bolig, selv om det realiseres under ett med eiendommen, se emnet «Bolig – realisasjon». Er prisen for våningshuset med naturlig arrondert tomt vesentlig høyere enn hva fortsatt utnyttelse av bygningene skulle tilsi, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtesalg, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd. Se emnet «Tomt», pkt. 3.3 og pkt. 3.6.2.

4.8 Vannfall, forekomster av sand, grus mv.

Gevinst ved realisasjon av vannfall, forekomster av sand, grus mv. er alltid fullt skattepliktig, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav b. Eventuelt tap er fradragsberettiget. Dette gjelder også der vannfallet eller forekomsten blir realisert sammen med gårdsbruket.

Ved realisasjon av rett til årlige erstatninger, f.eks. for vannfallsrettigheter, er gevinst alltid skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd, jf. § 5-20. Eventuelt tap er fradragsberettiget.

Stiftelse av rettigheter mot engangsvederlag er skattepliktig etter sktl. § 5-1, jf. § 9-2 annet ledd, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.9 Melkekvote

Realisasjon av melkekvote sammen med alminnelig gårdsbruk er skattefri/skattepliktig i samme utstrekning som gevinsten på gårdsbruket, jf. sktl. § 9-13 sjette ledd. «Sammen med» innebærer at hele gårdsbruket må overdras til samme kjøper. Vilkåret vil være oppfylt selv om ikke hele gårdsbruket selges sammen med melkekvoten, så fremt hele produksjonsgrunnlaget for melkeproduksjonen selges sammen med melkekvoten (all dyrket mark og beiteareal). Eiertiden for melkekvoten har ingen selvstendig betydning. Det avgjørende er eiertiden for gårdsbruket.

Ved isolert realisasjon av melkekvote, er gevinsten alltid fullt skattepliktig og tapet fradragsberettiget. Er melkekvote(-r) ervervet i flere omganger og med ulik kostpris, kan skattyter selv velge hvilke kvoter som realiseres eller fra hvilken kvote det realiseres. Tap må føres på gevinst-/tapskonto, se for øvrig emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

4.10 Hytter

4.10.1 Utleiehytter

Gevinst ved isolert realisasjon av utleiehytte er alltid skattepliktig inntekt, og tap er fradragsberettiget, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Har skattyteren bare én eller to utleiehytter som ligger på gårdsbrukets/skogbrukets grunn og som blir realisert sammen med resten av gården eller skogbruket, skattlegges gevinsten på hyttene etter de samme reglene som gjelder for gårdsbruket/skogbruket. Er det flere enn to utleiehytter på gården/skogbruket, vil gevinsten på alle hyttene med tilhørende grunn normalt være skattepliktig, se LRD 10. oktober 1986 (Eidsivating) i Utv. 1987/90 (fire hytter ble ikke ansett som integrert i gårdsbruk).

4.10.2 Egen fritidsbolig

Isolert realisasjon av egen fritidsbolig som står på eiendommen, følger alltid reglene for realisasjon av fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon». Dette vil kunne omfatte våningshuset med passende arrondert tomt der huset er brukt som fritidsbolig.

Om realisasjon av egen fritidsbolig sammen med gårdsbruk/skogbrukseiendom, se pkt. 4.13.

4.11 Avskrivbart driftsløsøre

Om behandling av vederlag/erstatning ved realisasjon av løsøre, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

4.12 Buskap

Gevinst ved realisasjon av buskap er skattepliktig og skal normalt tas med som en del av jordbrukets driftsinntekt. Salgssummen skal i så fall være inntektsført i sin helhet under driftsinntekter i næringsoppgaven. I «Næringsoppgave 1» (RF-1175) kommer inngangsverdien til fradrag i post 4295 «Beholdningsendring». Om fordeling av salgssum mellom fast eiendom og buskap mv. ved realisasjon av hele eiendommen, se pkt. 9.3.

Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren, men ved fortsatt drift av jordbruksvirksomheten, kan legges til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 sjette ledd. Dette innebærer for eksempel at gevinst på melkekyr kan overføres til gevinst- og tapskonto selv om en beholder storfe for kjøttproduksjon. Dette gjelder også der buskapen overdras til et ANS/DA der selgeren er deltaker, under forutsetning av at selgeren fortsatt driver jordbruksvirksomhet som enkeltpersonforetak innenfor en annen driftsgren på samme eiendom. Ved opphør av hele jordbruksvirksomheten kan gevinst på buskapen ikke overføres til gevinst- og tapskonto fordi buskap anses som omløpsmidler og ikke som driftsmidler, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Bortforpaktning vil som regel anses som opphør av jordbruksvirksomheten.

4.13 Samlet realisasjon

4.13.1 Generelt

Ved realisasjon under ett av eiendom hvor deler av eiendommen følger reglene for «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» og andre deler/formuesobjekter ikke følger disse reglene, må vederlaget fordeles på de forskjellige delene/formuesobjektene i den utstrekning det har betydning for skattleggingen. Gevinst/tap behandles etter reglene som gjelder for realisasjon av vedkommende del/formuesobjekt. Se også pkt. 9.3.

Driftsbygninger, våningshus, kårbolig og eventuelt andre boliger som står på gårdsbruket, følger reglene for realisasjon av gårdsbruk såfremt de realiseres under ett med gårdsbruket.

4.13.2 Særlig om våningshuset

Selgeren av en landbrukseiendom med tilhørende våningshus, kan for våningshusets vedkommende velge å anvende de reglene som gir det gunstigste utfallet både i gevinst- og tapstilfellene. Dette innebærer i praksis følgende valgmuligheter:

– Er vilkårene for skattefrihet etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk ikke oppfylt, kan likevel gevinst på våningshuset med naturlig arrondert tomt bli skattefri etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon».
– Er vilkårene for tapsfradrag etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk oppfylt, vil også den delen av tapet som referer seg til våningshuset være fradragsberettiget. Dette gjelder selv om eieren har bodd i våningshuset, slik at tapet ikke ville vært fradragsberettiget etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom.
– Er vilkårene for tapsfradrag ikke oppfylt etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk, kan likevel den delen av tapet som refererer seg til våningshuset, være fradragsberettiget etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom.

4.13.3 Driftsbygninger og skogskoie

Skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 for gevinst ved realisasjon av «alminnelig gårdsbruk/skogbruk» omfatter også driftsbygninger i jordbruket. Som driftsbygning regnes også skogskoie i skogbruket, se emnet «Skogbruk», og driftsbygninger i virksomhet hvor inntekten er behandlet som biinntekt til jordbruket. Fast teknisk utstyr i driftsbygning følger reglene for eiendommen ved realisasjon under ett. Dette gjelder både utstyr som avskrives på egen saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygning), og annet installert produksjonsutstyr med tilbehør som er aktivert i saldogruppe d. Dette medfører at ved realisasjon som faller inn under skattefritaksreglene i sktl. § 9-13, må nedskrevet verdi på installasjoner i saldogruppe d skilles ut fra samlesaldoen før behandlingen av salgssum for annet løsøre. Nærmere om dette, se pkt. 9.3.3.

4.13.4 Hytter

Om hytter som står på gårdsbruket, se pkt. 4.10.

4.13.5 Areal og bygning benyttet til annet formål

Areal og bygninger som inngår i jordbrukseiendommen, men som har vært benyttet til annet formål enn jord- og/eller skogbruksvirksomhet, kan falle utenfor skattefritaket uavhengig av om det realiseres isolert eller under ett med gårdsbruket, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). Dette vil f.eks. alltid gjelde for bortfestede tomter.

4.13.6 Rettigheter

Rettigheter som har tilknytning til jord- og skogbruksvirksomheten, f.eks. veirett, jaktrett, fiskerett, beiterett og hogstrett, følger reglene for gårdsbruket såfremt de realiseres under ett med eiendommen. Andre rettigheter, f.eks. rett til årlig erstatning for vannfall, følger ikke reglene for gårdsbruk selv om de realiseres under ett med gårdsbruket, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav b.

4.13.7 Løsøre, buskap mv.

Reglene om realisasjon av gårdsbruk gjelder ikke for driftsløsøre som ikke er installert i driftsbygning, samt buskap og varelager selv om disse eiendelene er knyttet til jordbruksvirksomheten og realiseres under ett med gårdsbruket. Om driftsløsøre som er installert i driftsbygning, se pkt. 4.13.3.

4.13.8 Uhøstet avling

Vederlag ved realisasjon av uhøstet avling i jordbruket er en driftsinntekt og følger ikke reglene for realisasjon av gårdsbruk selv om avlingen realiseres under ett med eiendommen, se HRD i Utv. II/299. (Ved realisasjon av skogeiendom har i praksis skog på rot ikke vært skilt ut.)

4.13.9 Forekomster

Om forekomster av sand, grus mv. på gårdsbruket, se pkt. 4.8.

4.14 Isolert realisasjon av en del av et gårdsbruk eller skogbruk

Isolert realisasjon av et areal som inngår som del av gårdsbruk eller skogbruk, er i utgangspunktet å anse som realisasjon av «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk», og gevinst kan bli skattefri dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Se pkt. 3. Er gevinsten skattepliktig, kan inngangsverdien oppreguleres såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt, se pkt. 9.1.

Gevinst/tap ved isolert realisasjon av våningshus eller føderådsbolig, fastsettes etter reglene for realisasjon av bolig, se emnet «Bolig – realisasjon». Dette gjelder også realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «Betinget skattefritak».

Ved realisasjon av areal til annet formål enn jord- og skogbruk der vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomteverdi, vil gevinsten bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 åttende ledd. Se emnet «Tomt».

Ved isolert realisasjon av avskrivbar driftsbygning, med eller uten tomt, er gevinst alltid fullt skattepliktig og tap fradragsberettiget, se for øvrig emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Dette gjelder også realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade.

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70
- ekspropriasjon av hele eller del av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73

se emnet «Betinget skattefritak».

Nytt for 2016

Sktl. § 14-73 om betinget skattefritak er endret med virkning fra 2016 slik at den i tillegg til ekspropriasjonstilfellene også omfatter realisasjon ved brann eller annen ulykke, se nærmere emnet «Betinget skattefritak».

4.15 Isolert realisasjon og stiftelse av rettigheter

Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon eller stiftelse av rettigheter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

5 Vilkåret om realisasjon til visse nærstående

For å oppnå skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk/skogbruk må eiendommen selges til en eller flere personer som faller innenfor personkretsen som er bestemt i lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arveloven) kap. 1 eller 2. Det vil si egen og eventuell ektefelles slekt i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller i annen sidelinje så nære som søskenbarn (fetter og kusine). Barn av søskenbarn faller således utenfor personkretsen.

Personkretsen som det kan selges skattefritt til, omfatter således ikke samboer eller samboers særkullsbarn, med mindre barnet er adoptert av selgeren. Videre omfatter ikke personkretsen aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som sådan, selv om alle aksjonærene eller deltakerne tilhører personkretsen.

Det er ikke et vilkår at realisasjonen skjer til nærmeste arving etter loven.

Personkretsen det kan selges skattefritt til omfatter ektefellenes slektninger selv om ektefellene er separert.

Personkretsen etter sktl. § 9-13 første ledd siste punktum, omfatter også avdøde ektefelles slektninger, så lenge gjenlevende ektefelle ikke har inngått nytt ekteskap. Et salg for eksempel til avdøde ektefelles søsken eller søskenbarn, omfattes således av skattefritaket hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Selges eiendommen til noen som er utenfor personkretsen, er realisasjonen skattepliktig etter sktl. § 5-1 og § 5-30 uavhengig av eiertid og vederlagets størrelse. Er gevinsten skattepliktig og selgeren har ervervet eiendommen i 1998 eller tidligere, skal inngangsverdien oppreguleres etter overgangsreglene til sktl. § 9-3 sjette ledd, se pkt. 9.1.

6 Vilkåret om at vederlaget ikke må overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi

6.1 Generelt

Vederlaget for den faste eiendommen eller delen av denne som realiseres, skal sammenlignes med antatt salgsverdi ved salg til utenforstående (markedsverdi). Vederlaget for den delen av den faste eiendommen som faller utenfor begrepet «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» (landbrukseiendommen), og som ikke omfattes av skattefritaksregelen, må holdes utenfor ved vurderingen av om vederlaget for landbrukseiendommen er innenfor grensen på tre fjerdedeler av omsetningsverdien. Om hva som er vederlag, se emnet «Utgangsverdi». Har selgeren vederlagsfri borett i bygning på eiendommen (føderåd), skal salgsverdien fastsettes til det andre ville gi for eiendommen med den påheftede boretten.

Våningshuset skal ikke skilles ut ved vurderingen av om vederlagets størrelse ligger innenfor rammen av tre fjerdedeler av antatt salgsverdi. Dette gjelder selv om selgeren vil velge å benytte reglene for realisasjon av boligeiendom ved behandling av gevinst/tap på våningshuset.

Kapitalisert verdi av føderåd til selgeren i form av kontanter og andre naturalytelser enn føderådsbolig, inngår som vederlag ved vurdering av om tre-fjerdedelskravet er oppfylt. Kapitalisert verdi av føderådsbolig eller borett overfor selgeren, skal imidlertid aldri inngå i denne vurderingen fordi det ved fastsettingen av salgsverdien for eiendommen er tatt hensyn til boretten.

Ved samlet overdragelse som omfatter både løsøre og fast eiendom, må vederlaget fordeles før det kan fastslås om vilkåret om at vederlaget ikke må overstige 75 % av antatt salgsverdi er oppfylt. Vilkåret er oppfylt hvis det er avtalt et samlet vederlag som ved en fordeling mellom landbrukseiendommen og andre eiendeler, tilsvarer maksimalt 75 % av markedsverdien for landbrukseiendommen og maksimalt 100 % av verdien på andre eiendeler.

Om fordelingen, se pkt. 9.3.

Eksempel

Ved en samlet overdragelse fra foreldre til barn er det avtalt et samlet vederlag på kr 3 500 000. Dette omfatter følgende formuesobjekter:

Fast eiendom i landbruket (inkl. våningshus) har en antatt salgsverdi (markedsverdi)på kr 2 000 000. Av det totale vederlaget henføres kr 1 500 000 til den faste eiendommen, som tilsvarer 75 % av markedsverdien for denne.

Campingplass har en antatt salgsverdi (markedsverdi) på kr 800 000. Kr 800 000 av det totale vederlaget henføres til campingplassen.

Løsøre har en antatt salgsverdi (markedsverdi) på kr 1 200 000. Kr 1 200 000 av det totale vederlaget henføres til løsøret.

Vilkårene for skattefrihet er oppfylt, siden vederlaget for den faste eiendommen i landbruket svarer til 75 % av markedsverdien, og vederlaget for campingplassen og løsøret tilsvarer markedsverdien for disse eiendelene.

6.2 75 %-kravet ved realisasjon av andel i familiesameie og deltakerlignet selskap

75 %-kravet gjelder tilsvarende ved overdragelse av ideell andel i gårdsbruk eid i familiesameie og ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, se pkt. 10 og pkt. 11.1.2. Om 75 %-kravet ved oppløsning av deltakerlignet selskap, se pkt. 11.3.

7 Vilkåret om eiertid

7.1 Generelt

For å oppnå full skattefrihet for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk, må eieren ha vært eier av eiendommen i minst 10 år når realisasjonen finner sted eller avtales, jf. sktl. § 9-13 første ledd første punktum. Har eiendommen vært eid i mindre enn 6 år, er gevinsten skattepliktig fullt ut. Har eiendommen vært eid i 6 år eller mer, men mindre enn 10 år, vil en del av gevinsten være skattepliktig etter nærmere regler i sktl. § 9-13 syvende ledd, se nedenfor.

Er eiendomsretten til eiendommen ervervet i flere omganger, må hver del behandles for seg i forhold til reglene om eiertidens lengde. Dette vil gjelde både ved erverv av ideelle andeler og ved tilkjøp av grunn.

Ervervstidspunktet er utgangspunktet for beregning av eiertidens lengde. Om ervervstidspunktet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Har det vært brudd i eierforholdet, regnes eiertiden fra siste erverv, se FIN 19. mai 1982 i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det tidspunktet som inntrer først av realisasjon eller avtale om realisasjon. Visse ufullstendige avtaler hvor ikke alle vilkårene er fastlagt, vil etter omstendighetene også kunne avbryte eiertiden. Om tidspunktet for realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Eiertiden regnes fra dato til dato.

7.2 Eiertid fra og med 6 år, men under 10 år

Finner realisasjonen sted eller avtale inngås 6 år eller mer, men mindre enn 10 år etter at eiendomsretten ble ervervet, avtrappes skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap som hovedregel slik, jf. sktl. § 9-13 syvende ledd:

Eiertid:	Skattepliktig/fradragsberettiget del:
6 år	4/5 av gevinsten/tapet
7 år	3/5 av gevinsten/tapet
8 år	2/5 av gevinsten/tapet
9 år	1/5 av gevinsten/tapet

Eiertid rundes av nedover til nærmeste hele år.

Avtrappingen gjelder bare når vilkårene for skattefritak for øvrig er oppfylt, se pkt. 3. Ved realisasjon til andre enn visse slektninger kommer således ikke avtrappingsreglene til anvendelse. Derimot skal det foretas oppregulering etter FSFIN § 9-3.

7.3 Eiertid, ektefeller

Eiertid for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den andre, uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene. Dette gjelder også etter skilsmisse og etter dødsfall. Dette gjelder ikke for meldepliktige samboere.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.4 Eiertid etter reglene om kontinuitet ved arv, gavesalg eller gave

Eiertid er en skatteposisjon som omfattes av reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 i den grad eiertiden har betydning for skatteplikt/fradragsrett knyttet til gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekter. Dette gjelder også i forhold til kravet om 10 års eiertid for skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i sktl. § 9-13. Skattyter som overtar landbrukseiendom ved arv etter dødsfall skjedd 1. januar 2014 eller senere eller ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere, kan således legge arvelaters/selgers/givers eiertid til sin egen. Dette innebærer at hvis f.eks. arvelater hadde 8 års eiertid på dødsfallstidspunktet, kan arvingen selge eiendommen med skattefri gevinst etter 2 års eiertid (8 + 2 = 10), når de øvrige vilkårene i sktl. § 9-13 er oppfylt.

7.5 Eiertid, andel i deltakerlignet selskap

Om eiertid ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se pkt. 11.1.3.

8 Skattefritak for gevinst ved vern av skog

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kap. V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er skattefri, jf. sktl. § 9-13 åttende ledd.

Vern av skog etter naturmangfoldloven kan gjennomføres etter ulike vernekategorier og ha ulikt omfang. Vern av skog vil være forankret i bindende offentligrettslige vedtak om rådighetsinnskrenkninger (vernevedtak).

Skattefritaket gjelder uavhengig av om vernet

- har skjedd ved tvang eller om det bygger på frivillighet
- omfatter hele skogeiendommen eller bare en del av den (med fortsatt skogsdrift på den øvrige, ikke-vernede delen).

Når et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap er berettiget til erstatningen, skal erstatningen tilordnes selskapet. Deles beløpet i slike tilfeller ut til aksjonær eller deltaker, anses dette som skattepliktig utbytte/utdeling. Dette gjelder også hvis erstatningsutbetalingen skjer direkte til personlige aksjonærer eller deltakere, se SKD 13. mai 2015 i Utv. 2015/1917. Nærmere om utdeling som skriver seg fra skattefrie inntekter, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 7.1 og emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7.1.

Gevinsten er skattepliktig hvis vederlaget er fastsatt på grunnlag av at eiendommen har tomteverdi, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav d og emnet «Tomt».

9 Gevinstberegningen

9.1 Generelt

Gevinst/tap ved realisasjon fremkommer som differanse mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi.

Om hva som er vederlag/erstatning, se emnet «Utgangsverdi». Kapitalisert verdi av føderåd inngår ikke som vederlag ved gevinst/tapsberegningen. Der det har betydning for skattleggingen, må utgangsverdien fordeles mellom de overdratte eiendelene forholdsmessig etter omsetningsverdien. I slike tilfeller må omsetningsverdien av eventuell føderådsbolig reduseres med kapitalisert verdi av boretten. Hvis den kapitaliserte verdien av boretten overstiger verdien av føderådsboligen før reduksjon for boretten, må overskytende beløp fordeles forholdsmessig på de øvrige delene av den faste eiendommen, herunder avskrivbare bygninger.

Om hva som er inngangsverdi, se emnene «Inngangsverdi» og «Jordbruk – allment».

Om fastsetting av kostpris for landbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skattefritaksregelen i sktl. § 9-3 sjette ledd, se nedenfor.

Om behandling av åsetesavslag, se nedenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.2 Oppregulering av kostpris for eiendommer/selskapsandeler som per 31. desember 2004 kunne vært solgt helt eller delvis skattefritt

9.2.1 Krav til eiertid

For jord- og skogbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skattefritaket i sktl. § 9-3 sjette ledd, slik bestemmelsen da lød, er det i FSFIN § 9-3 fastsatt regler om oppregulering av kostpris. Etter bestemmelsen i dagjeldende sktl. § 9-3 sjette ledd forelå det skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, når eieren hadde eid eiendommen i minst 10 år før realisasjonen eller inngåelsen av avtale om realisasjon. Denne bestemmelsen gjaldt også for gevinster ved realisasjon av andeler i selskaper som eide landbrukseiendom. Hvis det ved realisasjonen gjenstod mindre enn 5 år av fristen, var det skattefritak for en femtedel av gevinsten for hvert år eieren hadde eid eiendommen/andelen i mer enn 5 år. Gjenstående tid skulle avrundes oppover til nærmeste antall hele år.

Overgangsreglene innebærer at det skal foretas full oppregulering hvor eiendommen/andelen er ervervet i 1998 eller tidligere. Eiendom/andel ervervet i 1999 eller senere, kan ikke oppreguleres.

9.2.2 I hvilke tilfeller oppregulert kostpris kan brukes

Oppregulert kostpris kan brukes ved all realisasjon hvor reglene om skattefritak ville kommet til anvendelse ved realisasjon per 31. desember 2004. Reglene omfatter således også realisasjon av del av jord- eller skogbrukseiendom såfremt unntakene i sktl. tidligere § 9-3 syvende ledd (tomtesalg mv.) ikke ville kommet til anvendelse, se Lignings-ABC 2004 emnet «Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.» punkt 4. Etter dette kan f.eks. reglene om oppregulering i FSFIN § 9-3 ikke anvendes ved salg av tomt hvis en tilsvarende gevinst ville vært skattepliktig etter reglene som gjaldt i 2004. I slike tilfeller kan imidlertid oppreguleringsbestemmelsen i FSFIN § 9-8 del II være aktuell å anvende hvis eiendommen er ervervet før 1. januar 1991 og vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 14.

Regelen om oppregulering kommer også til anvendelse ved stiftelse av varig rettighet såfremt vilkårene om skattefritak etter tidligere regler var oppfylt per 31. desember 2004. Oppreguleringsadgangen gjelder for eksempel erstatning i forbindelse med barskogvern.

Om et tilfelle hvor erstatningen for båndlegging av store deler av 2 eiendommer i forbindelse med etablering av drikkevannskilde ble ansett å være utmålt ut fra verdien av eiendommene som landbrukseiendommer slik at reglene om kostprisregulering kom til anvendelse, se LRD (Gulating) 19. desember 2008 i Utv. 2009/173.

Reglene om oppregulering i FSFIN § 9-3 gjelder også for realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fra sameie eller deltakerlignet selskap, der sameiet/selskapet per 31. desember 2004 kunne vært helt eller delvis fritatt for skatteplikt på gevinst.

9.2.3 Hvilke deler av eiendommen som reglene gjelder for

Oppreguleringsadgangen gjelder for den delen av kostprisen som etter en fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler, herunder avskrivbare bygninger, eller våningshus som bebos av den som realiserer eiendommen. Oppregulering kan således kreves for våningshus eller andre ikke-avskrivbare bygninger som hører til gårdsbruket og som bebos av andre enn eieren, eksempelvis selgerens slektninger, føderådsmottakere mv. For våningshus som bebos av selgeren skal spørsmålet om skatteplikt vurderes etter sktl. § 9-3 annet ledd, se emnet «Bolig – realisasjon».

Vannfallsrettigheter og rettigheter knyttet til forekomster av sand, grus mv., anses ikke som alminnelig jord- eller skogbruk, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav b, og omfattes derfor ikke av oppreguleringsadgangen etter FSFIN § 9-3-2. Dette gjelder uavhengig av om rettighetene realiseres separat eller under ett med jord- eller skogbrukseiendommen. Ved bortfeste av tomteareal fra jord- eller skogbrukseiendom, anses arealet omdisponert til annet formål. Inngangsverdien for de bortfestede tomtene faller derfor utenfor reglene om oppregulering etter FSFIN § 9-3-2. I tilfeller som nevnt kan imidlertid oppreguleringsbestemmelsen i FSFIN § 9-8 del II være aktuell å anvende

hvis eiendommen er ervervet før 1. januar 1991 og vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 14.

Rettigheter til jakt og fiske samt rettigheter knyttet til selve produksjonen av landbruksvarer, som for eksempel melkekvote, anses å falle inn under begrepet alminnelig gårdsbruk eller skogbruk. Den delen av utgangsverdien og inngangsverdien som er knyttet til disse rettighetene, skal derfor tas med ved beregningen av oppregulert kostpris etter FSFIN § 9-3-2.

Har selgeren trinnvis ervervet eller påkostet eiendommen, skal kostprisen for hver del oppreguleres særskilt, etter at salgsvederlaget er fordelt på de forskjellige delene.

Ved realisasjon av selskapsandel som faller inn under reglene om oppregulering, gjelder reglene om hva som skal holdes utenfor oppreguleringen ved et salg av eiendommen som sådan, tilsvarende for en forholdsmessig del av selskapsandelens inngangsverdi og utgangsverdi. Inngangsverdien og utgangsverdien på selskapsandelen må derfor splittes opp på samme måte som ved realisasjon av hel jord- og skogbrukseiendom med tilbehør, se ovenfor. Våningshus som bebos av den/de som forestår driften av eiendommen, må holdes utenfor ved oppregulering av kostprisen for andelen. Dette gjelder selv om den deltakeren som selger selskapsandelen er en annen.

9.2.4 Beregningen av oppreguleringsbeløpet

Kostprisreguleringen gjennomføres ved at det først beregnes en gjennomsnittlig årlig prisvekst for eiendommen med utgangspunkt i historisk kostpris og den delen av salgsprisen som gjelder den delen av eiendommen som omfattes av kostprisreguleringen. Historisk kostpris oppjusteres med den beregnede årlige prisveksten til utgangen av 2004. Ervervs- og realisasjonsåret regnes med, uavhengig av når i året ervervet og realisasjonen fant sted. Med realisasjonsåret menes det året realisasjon finner sted, eller det året endelig og bindende avtale om realisasjon inngås hvis dette skjer i et tidligere år. Gevinsten utgjør differansen mellom eiendelens salgspris og den oppregulerte kostprisen ved utgangen av 2004.

Oppreguleringen skal skje for eiendommen samlet etter at de objektene som ikke skal oppskrives er holdt utenfor, jf. FSFIN § 9-3-2 annet ledd.

Hvis en del av den solgte eiendommen ikke kan kostprisreguleres eller eiendommen er anskaffet eller påkostet trinnvis, må salgssummen fordeles forholdsmessig på de enkelte delene, se nærmere i pkt. 9.3.

Det årlige prosentvise oppreguleringsbeløpet fastsettes på grunnlag av følgende formel hvor P = gjennomsnittlig prosentvis vekst, S = salgspris, K = Kostpris og n = antall eierår:

$P = [(S/K)^{1/n} – 1] \times 100$

Først beregnes forholdstallet som framkommer ved å dividere salgsprisen (S) med kostprisen (K). Dette forholdstallet opphøyes så i en faktor som er 1 dividert med antall eierår (n), se nedenfor. Deretter trekkes det fra 1 og multipliseres med 100.

Den oppregulerte kostprisen (OK) for eiertiden beregnes da på grunnlag av følgende formel:

$OK = K \times (1+P/100)^{(2005 - \text{ervervsåret})}$

Skattepliktig gevinst utgjør da: S – OK, hvor S = salgssummen.

Regneark/kalkulator for beregning av oppregulert inngangsverdi finnes på www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Skatt-for-bedrift-og-organisasjon/Sarregler/Jordbruk.

Eksempel

Er eiendommen ervervet i 1980 for kr 300 000 og selges i 2015 for kr 2 500 000, blir forholdstallet S/K = 2 500 000 / 300 000 = 8,3. Antall eierår (n) blir 36, og forholdstallet 1/n = 1/36 = 0,02778. Årlig gjennomsnittlig prisvekst (P) blir dermed:

$P = (8{,}333^{(0{,}028)} – 1) \times 100 = (1{,}06067 - 1) \times 100 = 6{,}067\ \%$

Kostprisen oppjusteres med 6,067 % hvert år fra og med 1980 til og med 2004, dvs. 25 år. Oppregulert kostpris (OK) blir da:

$OK = \text{kr } 300\,000 \times (1 + 6{,}067/100)^{(25)} = \text{kr } 300\,000 \times 4{,}360 = \text{kr } 1\,307\,913$

Skattepliktig gevinst (kr 2 500 000 – kr 1 307 913) = kr 1 192 087

9.2.5 Fremsetting av krav om oppregulering

Skattyter som ønsker oppregulert kostpris må fremsette krav om dette med nødvendig dokumentasjon til skattekontoret sammen med selvangivelsen for det inntektsåret eiendommen/andelen realiseres.

Dokumentasjonen må vise:

– at vilkårene for oppregulering foreligger
– grunnlag for oppregulering (kostpris med eventuelle påkostninger)
– fordeling av salgssum på ulike eiendeler, for eksempel ved takst fra offentlig godkjent takstmann.

FSFIN § 9-3-3 annet ledd inneholdt tidligere en bestemmelse om at siste frist for krav om oppregulering var tidspunktet for levering av selvangivelsen for inntektsåret 2014. Denne bestemmelsen er opphevet slik at det ikke gjelder noen frist.

9.3 Flere eiendeler realiseres under ett

9.3.1 Generelt

Når gårdsbruk, herunder våningshus og avskrivbare driftsbygninger, buskap, løse driftsmidler mv. realiseres under ett, må vederlaget fordeles skjønnsmessig mellom de realiserte eiendelene i den utstrekning dette har skattemessig betydning. Dette gjelder bl.a. hvor gevinst ved realisasjon av våningshuset er skattefri, mens den øvrige delen av gevinsten er skattepliktig. Den skjønnsmessige fordelingen av vederlaget skal som hovedregel foretas etter omsetningsverdien. Tillegg for boverdi som framkommer av konsesjonstakst som følge av eiendommens beliggenhet, fordeles forholdsmessig på boligene på eiendommen.

Omsetningsverdien for jordbrukseiendommen reduseres med kapitalisert verdi av eventuell borett i føderådsbolig. Om hvilke eiendeler den kapitaliserte verdien av borett skal redusere verdien av, se pkt. 9.1. Underpris ved gavesalg, herunder salg hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-13 første ledd, skal som utgangspunkt anses å gjelde alle eiendeler forholdsmessig. Vederlaget fordeles forholdsmessig mellom omsetningsverdi av den faste eiendommen (uten åsetesavslag) og omsetningsverdi av løsøret. Se SKD 11. juni 1981 i Utv. 1981/402.

Hvis en forholdsmessig fordeling etter omsetningsverdien fører til at vederlaget for den faste eiendommen overstiger 75 % av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-13 første ledd, skal den overskytende delen av vederlaget for den faste eiendommen fordeles forholdsmessig på løsøre og andre eiendeler som ikke faller inn under reglene om skattefrihet ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom. Hvis en slik fordeling fører til at vederlaget for eiendeler som ikke omfattes av reglene om skattefritak blir høyere enn omsetningsverdien, er vilkårene for skattefritak ikke oppfylt. Det skal da foretas en fordeling av vederlaget etter omsetningsverdi.

Eksempel

I eksemplet i pkt. 6.1 utgjorde markedsverdien for den faste landbrukseiendommen kr 2 000 000. Markedsverdien for campingplassen og løsøret utgjorde hhv. kr 800 000 og kr 1 200 000. Samlet markedsverdi utgjorde kr 4 000 000. Vilkårene for skattefritak var i eksemplet oppfylt, siden vederlaget for landbrukseiendommen på kr 1 500 000 tilsvarte 75 % av omsetningsverdien for denne, mens campingplassen og løsøret ble overført til omsetningsverdi. Disse verdiene skal også legges til grunn i andre tilfeller hvor dette har skattemessig betydning.

Hvis eksemplet endres slik at det hele overdras for et samlet vederlag på kr 3 000 000, utgjør dette 75 % av den samlede omsetningsverdien. Landbrukseiendommen skal da verdsettes til 75 % av kr 2 000 000, dvs. kr 1 500 000, campingplassen verdsettes til 75 % av kr 800 000, dvs. kr 600 000 mens løsøret verdsettes til 75 % av kr 1 200 000, dvs. kr 900 000.

En tilsvarende fordeling skal foretas hvis det totale vederlaget utgjør for eksempel kr 3 600 000. Dette utgjør 90 % av omsetningsverdien. For å komme inn under skattefritaket må vederlaget for landbrukseiendommen maksimalt utgjøre kr 1 500 000. Hvis de resterende kr 2 100 000 fordeles på løsøret og campingplassen, vil disse få en høyere verdi enn

omsetningsverdien. Vilkårene for skattefrihet er da ikke oppfylt. Vederlaget må dermed fordeles slik at verdien for landbrukseiendommen utgjør (0,9 x kr 2 000 000) kr 1 800 000, verdien for campingplassen (0,9 x kr 800 000) kr 720 000 og verdien av løsøret (0,9 x kr 1 200 000) kr 1 080 000.

En tilsvarende fordeling av vederlaget vil være aktuelt for kjøper i forbindelse med fastsetting av inngangsverdien på de ulike eiendelene, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 6.4.1. Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Selger og kjøper vil ofte ha ulike interesser mht. hvordan vederlaget skal fordeles. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten i samsvar med prinsippene ovenfor, legges denne til grunn, med mindre ligningsmyndighetene påviser at fordelingen av vederlaget er feil.

Ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk (jord med påstående bygninger) til visse slektninger innenfor tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, hvor eiendommen ved realisasjonen eller på avtaletidspunktet for salget har vært eid mellom 6 og 10 år, må det alltid foretas en separat gevinst- eller tapsberegning for gårdsbruket pga. avtrappingsreglene, se ovenfor.

Gevinst-/tapsberegningen foretas på vanlig måte. Skattepliktig/fradragsberettiget del av gevinsten/tapet trekkes deretter ut til skattlegging eller overføring til gevinst- og tapskonto.

Om fastsetting av skattepliktig gevinst ved gavesalg, og om selgers mulighet til å velge bort inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd i slike tilfeller, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.

9.3.2 Realisasjon av rettighet sammen med jord- og/eller skogbrukseiendommer

Ved realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendommer og vannfallsrettigheter under ett, må gevinst-/tapsberegningen foretas for de enkelte delene av eiendommen. Beregningen må foretas ved en konkret vurdering, hvor verdien av vannfallsrettighetene ofte vil tilsvare den kapitaliserte verdien av de framtidige utbetalingene der det blir tatt hensyn til at disse utbetalingene er skattepliktige.

9.3.3 Realisasjon av driftsmidler i saldogruppe d hvor deler av saldoen gjelder installasjoner i driftsbygning

Samlesaldo på saldogruppe d vil normalt for en del også omfatte installasjoner i driftsbygning. Slike installasjoner behandles skattemessig som salg av driftsbygning, og faller inn under reglene i sktl. § 9-13. I de tilfellende hvor skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 kommer til anvendelse ved realisasjonen av landbrukseiendommen, må den delen av samlesaldo i saldogruppe d som gjelder installasjoner i driftsbygning, skilles ut av saldoen for å kunne beregne rest nedskrevet verdi på annet driftsløsøre. Det er bare den delen av løsøresaldoen som ikke gjelder installasjoner i driftsbygning, som salgssummen for dette løsøret eventuelt kan nedskrives på etter sktl. § 14-44 annet ledd første punktum. Om beregning av rest nedskrevet verdi ved utskilling av driftsmidler på samlesaldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.9.

9.3.4 Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap

Om realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se pkt. 11.1.

9.4 Flere overdragelser

Overdras flere formuesobjekter fra samme selger til samme kjøper i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlagene slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de overdratte eiendelene. Har flere overdragelser som må ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

9.5 Åsetesavslag

Inngangsverdi for eiendom ervervet (helt eller delvis) ved arv eller gave i 2013 eller tidligere, vil i utgangspunktet være eiendommens fulle omsetningsverdi på arve-/ gavetidspunktet, men likevel ikke høyere enn bruttoverdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen før fradrag for eventuelt åsetesavslag. Om inngangsverdi på landbrukseiendom ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, eller ved gavesalg/gave ytet i 2014 eller senere, se emnet «Jordbruk – allment» og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

10 Realisasjon av eiendom eid i familiesameie

Skattefritaket som nevnt ovenfor gjelder også ved realisasjon av eiendom eid i familiesameie, jf. sktl. § 9-13 annet ledd, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Som familiesameie regnes sameie der alle sameierne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn. Skattefritaket gjelder ved overdragelse av en sameiers ideelle andel av landbrukseiendommen til en av de andre sameierne eller slektning av overdrageren. Overdragelse til arveberettiget slektning av overdragerens ektefelle omfattes også, jf. sktl. § 9-13 første ledd.

11 Deltakerlignet selskap som eier alminnelig gårdsbruk eller skogbruk

11.1 Realisasjon av selskapsandel

11.1.1 Generelt

Skattefritaket som nevnt ovenfor gjelder ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap som er eier av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd. Det er et vilkår at alle andelseierne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn. Skattefritaket gjelder ved overdragelse av andel til en av de andre deltakerne eller til en slektning av overdrageren. Overdragelse til arveberettiget slektning av overdragerens ektefelle omfattes også, jf. sktl. § 9-13 første ledd.

11.1.2 Kravet om at vederlaget ikke overstiger 75 % av markedsverdi

Ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap må vederlaget for andelen fordeles mellom de eiendelene som omfattes av reglene om skattefritak og øvrige eiendeler. 75 %-kravet er oppfylt hvis det er avtalt et vederlag for andelen som tilsvarer maksimalt 75 % av landbrukseiendommens markedsverdi og maksimalt 100 % av markedsverdien for løsøre og andre eiendeler som ikke inngår i 75 %-kravet.

11.1.3 Kravet til eiertid

Skatteplikten for den enkelte andelseier vurderes i forhold til dennes eiertid på realisasjonstidspunktet. Det er avgjørende om andelseieren gjennom selskapet eller på annen måte tilfredsstiller eierkravene. Ektefeller godskrives hverandres eiertid for selskapsandeler på tilsvarende måte som for landbrukseiendom etter sktl. § 9-13 første ledd, se pkt. 7.3. Eiertid i eiendommen før etableringen av selskapet anses som eiertid ved overdragelse av andelen. Har eierandelen i selskapet endret seg i løpet av den aktuelle tidsperioden, kan det foreligge skattefrihet for den forholdsmessige delen hvor vilkårene er oppfylt.

Eksempel

Et deltakerlignet selskap ble etablert i år 2008 mellom Ole og hans far Per, ved at Per overdro 50 % av gårdsbruket til Ole. Før dette tidspunktet var eiendommen gjennom mange år eid av Per som eneeier. I 2013 overtok Ole ytterligere 25 % fra sin far. Ole overdrar i 2015 hele sin andel i selskapet til sin søster Berit, mens Per overdrar sin andel til sitt barnebarn, Liv. Per vil ikke være skattepliktig for noen gevinst, siden han gjennom selskapet og som eneeier har eid sin andel i eiendommen i mer enn 10 år. For den andelen som Ole ervervet i 2008, vil 2/5 av gevinsten være skattefri, jf. sktl. § 9-13 sjuende ledd. Gevinst på den andelen som ble ervervet i 2013 vil være skattepliktig i sin helhet.

Skattefriheten for gevinstene forutsetter at vilkåret om at vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av omsetningsverdien er oppfylt. Da eiertiden i forhold til skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 regnes fra dato til dato, se pkt. 7.1, forutsettes det at Oles overdragelse til Berit i 2015 ikke skjedde på et tidligere tidspunkt i året enn Oles erverv i 2008.

11.1.4 Selskapsandeler som overdras ved arv eller gave

For selskapsandeler har det vært skattemessig kontinuitet ved arv og gave siden 2005, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Nærmere om disse reglene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».10-årsregelen i sktl. § 9-13 omfattes av reglene om kontinuitet for selskapsandeler. Dette medfører at en deltaker som har mottatt en selskapsandel ved arv eller gave, kan legge sammen arvelaters/givers eiertid og egen eiertid i forhold til skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 tredje ledd ved en senere realisasjon av andelen.

11.1.5 Hva som omfattes av skattefritaket

Det er bare den forholdsmessige delen av gevinsten ved realisasjon av selskapsandelen som knytter seg til selve gårdsbruket/skogbruket (den faste eiendommen inkl. avskrivbare bygninger), som kan bli skattefri. Eiendeler som selskapet eier og som faller utenfor skattefritaket for alminnelig gårdsbruk og skogbruk, se pkt. 4.13, må skilles ut ved gevinstberegningen. Dette gjelder for eksempel driftsløsøre, buskap og varelager. Den forholdsmessige delen av gevinsten ved realisasjon av andelen som knytter seg til slike eiendeler, vil være skattepliktig etter reglene om realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 10-44, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

11.1.6 Gevinstberegningen

Foreligger det skattefritak ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd, beregnes den skattefrie delen av gevinsten som en forholdsmessig del av gevinsten på andelen. Om gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

Eksempel

Gårdsdrift ANS er eier av en landbrukseiendom med antatt salgsverdi på kr 2 000 000, campingplass med antatt salgsverdi på kr 800 000 og løsøre med antatt salgsverdi på kr 1 200 000. Gjelden er kr 500 000. Selskapet, som ble etablert for mer enn 10 år siden, har hele tiden vært eid med 50 % av hver av brødrene Per og Pål. Per ønsker å overdra sin andel til sin datter Kari for kr 1 500 000. Vederlaget ved overdragelsen er basert på virkelige verdier (bruttoverdier), med unntak for landbrukseiendommen hvor «bruttoverdien» er satt til 75 % av virkelig verdi. Pers inngangsverdi for andelen er kr 500 000. Gevinsten på andelen utgjør dermed kr 1 000 000.

Per skal ikke beskattes for den delen av gevinsten som gjelder landbrukseiendommen, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd. Gevinsten fordeles forholdsmessig mellom det fastsatte vederlaget for landbrukseiendommen og samlet bruttoverdi av alle eiendelene. Skattefri del av gevinsten beregnes på følgende måte:

$$\frac{\text{1 000 000 (Gevinst) x 750 000 («Bruttoverdi» landbrukseiendom)}}{\text{1 750 000 (Samlede bruttoverdier)}} = \text{kr 428 571}$$

11.2 Deltakerlignet selskap som realiserer landbrukseiendom

11.2.1 Realisasjon hvor skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 fjerde ledd kommer til anvendelse

Ved realisasjon av landbrukseiendom fra et deltakerlignet selskap hvor alle deltakerne er familiemedlemmer som nevnt ovenfor, til en av deltakerne eller til annen slektning av en av deltakerne som nevnt ovenfor, gjelder skattefritaksregelen når selskapet har eid eiendommen i minst 10 år på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd første punktum. Er eiertiden kortere, kan en andel av gevinsten være skattefri, jf. sktl. § 9-13 syvende ledd. Det er også et vilkår at den delen av vederlaget som knytter seg til eiendommen ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se pkt. 6. Hvis vilkårene for

skattefritak helt eller delvis er oppfylt, skal den skattefrie gevinsten holdes utenfor ved beregningen av overskudd eller underskudd på selskapsandelen. Dette gjelder også for deltakere som for seg ikke tilfredsstiller kravet til eiertid.

Ved overdragelse som nevnt ovenfor av landbrukseiendom til en annen deltaker, til en av deltakernes ektefelle eller til en person innenfor familiekretsen, skal forskjellen mellom antatt salgsverdi for den overdratte eiendommen/delen av eiendommen og vederlaget ikke anses som skattepliktig utdeling etter sktl. § 10-42, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd annet punktum.

Selv om selskapet ikke oppfyller kravet om eiertid, skal en deltaker som for seg ville oppnådd skattefrihet om vedkommende hadde solgt en andel av eiendommen direkte, ikke skattlegges for sin andel av gevinsten.

For deltakere som på tidspunktet for selskapets salg ville ha oppnådd skattefrihet etter sktl. § 9-13 første ledd om den enkelte deltaker hadde solgt en andel av eiendommen, skal inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital på andelen, oppjusteres med andelen av den skattefrie gevinsten.

11.2.2 Realisasjon hvor vilkåret om oppregulering i FSFIN § 9-3 er oppfylt

Ved realisasjon av landbrukseiendom fra deltakerlignet selskap hvor vilkårene for skattefritak etter sktl. § 9-13 ikke er oppfylt, men hvor selskapet har ervervet eiendommen i 1998 eller tidligere, kan reglene om oppregulering av kostpris i FSFIN § 9-3 komme til anvendelse ved beregningen av gevinst hos selskapet. Nærmere om slik oppregulering, se pkt. 9.2.

For deltaker som har eid andelen i hele tidsrommet siden selskapet ervervet eiendommen, innebærer dette at selskapsandelens inngangsverdi kan tillegges en forholdsmessig andel av det oppreguleringsbeløpet som er lagt til grunn ved beregningen av realisasjonsgevinsten på selskapets hånd.

Har deltakeren eid eiendommen som eneeier før etableringen av selskapet, og omdanningen av enkeltpersonforetaket til deltakerlignet selskap i sin tid ble foretatt etter reglene om skattefri omdanning, kan oppreguleringen av inngangsverdien for selskapsandelen foretas med utgangspunkt i ervervsåret som eneeier. Inngangsverdien som skal oppreguleres vil da være en forholdsmessig del av enkeltpersonforetakets balanseverdi ved ervervet av virksomheten som enkeltpersonforetak. Ble det deltakerlignede selskapet stiftet med skattemessig diskontinuitet, må selskapsandelens inngangsverdi tillegges en forholdsmessig andel av selskapets oppregulering av inngangsverdien for landbrukseiendommen på samme måte som for øvrige deltakere som har eid selskapsandelen minst like lenge som selskapet har eid eiendommen.

For deltaker som har ervervet selskapsandelen på et senere tidspunkt enn selskapsetableringen, men før utgangen av 1998, må det foretas en separat oppregulering av inngangsverdien på selskapsandelen basert på ervervsåret for andelen. Hvis for eksempel den delen av den faste eiendommen som er gjenstand for oppregulering, utgjør 60 % av samlet vederlag for fast eiendom og løsøre, vil det være en tilsvarende del av selskapsandelens inngangsverdi som kan oppreguleres etter FSFIN § 9-3. Deltaker som har ervervet selskapsandelen i 1999 eller senere, kan ikke oppregulere inngangsverdien på sin selskapsandel.

11.3 Oppløsning av deltakerlignet selskap

11.3.1 Generelt

Reglene om skattefritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom gjelder også hvor det deltakerlignede selskapet oppløses.

Eiendommen kan overføres til en av deltakerne eller til tredjemann før selve oppløsningen (innløsningen av andelene), eller i forbindelse med at andelene innløses. I begge tilfeller anses eiendommen å være realisert av selskapet. Deltakerne realiserer sine andeler ved at disse innløses. Vilkåret i sktl. § 9-13 fjerde ledd om at samtlige deltakere er familiemedlemmer, gjelder også i et slikt tilfelle.

11.3.2 Virkningen av oppløsningen for selskapet

Hvis overdragelsen av en eiendom eid av et deltakerlignet selskap som nevnt i sktl. § 9-13 fjerde ledd skjer før selve oppløsningen, anses dette som en ordinær realisasjon for selskapet. Vederlaget vil normalt bestå av kontanter, eventuelt en fordring. Skjer overdragelsen av eiendommen til en av deltakerne samtidig med at andelene innløses, anses også eiendommen realisert av selskapet. I begge tilfeller må det tas stilling til om vilkårene for skattefritak ved selskapets realisasjon av eiendommen helt eller delvis er oppfylt, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd og pkt. 11.2. Hvis gevinsten er skattepliktig, vil gevinsten inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne, jf. sktl. § 10-41. Om eventuell oppregulering av kostpris etter FSFIN § 9-3, se pkt. 9.2. Er gevinsten helt eller delvis skattefri, holdes gevinsten eller den skattefrie delen av den utenfor dette grunnlaget.

75 %-kravet vil være oppfylt hvis det ved oppløsningen avtales et vederlag som tilsvarer maksimalt 75 % av landbrukseiendommens markedsverdi og maksimalt 100 % av markedsverdien av andre eiendeler som ikke inngår i 75 %-kravet, se pkt. 11.1.2. Overdras eiendommen til en av deltakerne samtidig med at andelene innløses, vil i prinsippet en forholdsmessig andel av eiendommens omsetningsverdi inngå i verdien av andelen til den deltakeren som skal overta eiendommen. 75 %-kravet anses likevel oppfylt hvis vederlagskravet er oppfylt i forhold til de øvrige deltakerne.

11.3.3 Virkningen av oppløsningen for deltakerne

For deltakere som på tidspunktet for selskapets realisasjon ville ha oppnådd skattefrihet etter sktl. § 9-13 første ledd om vedkommende hadde solgt en andel av eiendommen, skal andelens inngangsverdi og innbetalt kapital oppjusteres med andelen av den skattefrie gevinsten, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd, se pkt. 11.2. Vilkårene er at

- samtlige deltakere tilhører familiekretsen som nevnt i sktl. § 9-13 første ledd
- realisasjonen fra selskapet har skjedd innenfor familiekretsen og
- kravet til vederlagets størrelse er oppfylt.

For disse deltakerne skal oppjustering foretas selv om selskapet ikke har oppfylt eiertiden, slik at gevinsten er skattepliktig for selskapet. Slik oppjustering foretas både hvor landbrukseiendommen realiseres før oppløsningen og hvor den realiseres i forbindelse med at andelene innløses.

Overføres landbrukseiendommen til en av deltakerne i forbindelse med innløsningen av andelene, vil en forholdsmessig andel av eiendommens omsetningsverdi inngå som en del av de verdiene som deltakeren erverver fra selskapet. 75 %-kravet anses likevel oppfylt for denne deltakeren, hvis vederlagskravet er oppfylt i forhold til de øvrige deltakerne.

11.3.4 Eksempler

Eksempel 1:

En landbrukseiendom eies av et ANS, hvor søsknene A, B og C er deltakere med 1/3 hver. Selskapet har ingen andre eiendeler og ingen gjeld. Eiendommens verdi er 300. Alle deltakerne har hver en inngangsverdi på 10. Selskapets inngangsverdi er 30. Selskapet beslutter å selge eiendommen til A for 75 prosent av omsetningsverdien, dvs. 225. Selskapet samt A og C oppfyller kravene til eiertid for å kunne selge skattefritt. B oppfyller ikke disse kravene.

Selskapets gevinst, som utgjør (225 – 30) 195, er skattefri, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd, og vil dermed ikke inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne. For at den skattefrie gevinsten ved realisasjon av eiendommen ikke skal komme til beskatning ved en senere realisasjon av andelene for A og C som begge oppfylte kravene til å kunne selge skattefritt, må inngangsverdien for A og C sine andeler oppjusteres med andelen av den skattefrie gevinsten, dvs. 65. Inngangsverdien på eiendommen for A som eneeier, blir 225 (75 x 3).

Etter kort tid beslutter deltakerne å oppløse selskapet. Ved oppløsningen eier ikke selskapet noen landbrukseiendom, men har i stedet en kontantbeholdning/fordringer på 225. A, B og C innløser sine andeler og mottar en andel av salgsvederlaget, som utgjør 75 for hver av dem. Inngangsverdien på andelene for A og C ble oppjustert med den skattefrie gevinsten da selskapet solgte eiendommen. Inngangsverdien er dermed 75, og det oppstår ingen gevinst ved

innløsningen av andelene. B på sin side får ikke oppjustert sin inngangsverdi. B får dermed en skattepliktig gevinst på (75 – 10) = 65.

Eksempel 2:
Som eksempel 1, men deltakerne beslutter å oppløse selskapet. Ved oppløsningen skal A overta eiendommen for 75 % av omsetningsverdien, dvs. 225. Eiendommen anses også i dette tilfellet realisert av selskapet. Realisasjonsvederlaget er fortsatt 225. Gevinsten er skattefri etter sktl. § 9-13 fjerde ledd, og vil dermed ikke inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne.

A, B og C innløser sine andeler. A erverver eiendommen (verdi 225), mot å innløse sin andel og betale 150, mens B og C hver mottar kontanter på 75 for sine andeler. B skattlegges for gevinsten ved realisasjonen av andelen som utgjør (75 – 10) 65 mens gevinsten for A og C er skattefri. Inngangsverdien på eiendommen for A som eneeier, blir 225 (75 x 3).

11.3.5 Oppløsning i forbindelse med dødsfall

Hvis alle andeler samles på én hånd i forbindelse med dødsfall, og arvingen ikke overfører andelen til tredjemann innen en måned etter sitt eget erverv, anses selskapet oppløst, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.4.9. Gjenlevende anses å arve en andel i eiendommen, siden selskapet oppløses umiddelbart. For denne andelen oppstår ingen skatteplikt for selskapet eller gjenlevende. For den andelen som gjenlevende eide selv, må gjenlevende som oppfyller kravene til eiertid, kunne velge om andelen skal anses overført til 75 prosent av omsetningsverdien eller om den skal anses overført til omsetningsverdi.

Eksempel:
En landbrukseiendom eies av A og sønnen B med 50 prosent hver. A dør, og B arver A's andel. Det er ikke aktuelt å få inn noen ny deltaker. Ved dødsfallet anses selskapet som oppløst. B anses å arve 50 prosent av eiendommen. Den øvrige andelen av eiendommen anses ervervet fra selskapet i forbindelse med oppløsningen. Som vederlag for B's andel av eiendommen mottar selskapet B's selskapsandel, som har en verdi tilsvarende 50 prosent av eiendommens verdi. B mottar halvparten av eiendommen fra selskapet. B oppfyller kravet til eiertid, og må for å oppnå skattefritak, kunne velge å anse «sin egen» selskapsandel realisert for en verdi tilsvarende 75 % av omsetningsverdien av sin andel i eiendommen.

12 Tidfesting

I utgangspunktet skal gevinst/tap fastsettes i realisasjonsåret. Om de spesielle reglene for fastsetting av gevinst/tap når realisasjonen fører til erstatning, og erstatningsbeløpet ikke er endelig fastsatt i realisasjonsåret, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Om tidfesting ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Om tidfesting av gevinst for ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder grunnarealer brukt i jord- og skogbruksnæring, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

Gevinst/tap vedrørende deler av eiendommen som ikke er driftsmiddel, skal alltid komme til skattlegging/fradrag i realisasjonsåret, selv om de selges under ett med gårdsbruket. Dette vil f.eks. gjelde våningshus/kårbolig med naturlig arrondert tomt.

13 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved
- ufrivillig realisasjon
- ekspropriasjon av landbrukseiendom eller salg og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon og ved odelsløsning
- makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene,

se emnet «Betinget skattefritak».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Journalister mv.

- *Sktl. § 6-30.*
- *FSSD § 6-21-2 tredje ledd.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-24.*

1 Generelt

Det må vurderes på vanlig måte om honorarer til journalister mv. skal behandles etter reglene for lønn mv. eller etter reglene for virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.2. Dette kan etter omstendighetene få virkning for bokføringsplikt, minstefradrag, beregning av personinntekt, trygdeavgift mv. hos mottakeren av slike honorarer og for trekkplikt, arbeidsgiveravgift, innrapporteringsplikt mv. hos utbetaler av honoraret. Det vil kunne forekomme at en skattyter både har lønnsinntekt og virksomhetsinntekt.

2 Faktiske kostnader

2.1 Generelt

Mange frilansjournalister leverer stoff til flere aviser, blad og institusjoner, og må selv dekke de påløpte kostnadene.

I arbeidsforhold utenfor virksomhet går kostnadene inn i minstefradraget. Når kostnadenes størrelse ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter satsene nedenfor. Satsene forutsetter full beskjeftigelse hele året.

I virksomhet skal fradraget gis for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap.

2.2 Hjemmekontor

Om fradrag for kostnader til hjemmekontor, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

2.3 Litteratur, aviser mv.

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. kan fradras med inntil kr 1 700, jf. takseringsreglene § 1-3-24. Kreves større fradrag må kostnadene dokumenteres.

2.4 Merkostnader til kost når skattyter ikke bor utenfor hjemmet

Merkostnader til kost på grunn av uregelmessig arbeidstid, overtid og nattarbeid, kan fradras etter vanlige regler, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

2.5 Merkostnader til kost ogleller losji på reise med overnatting

Om kostnader til kost, losji mv. når skattyteren bor utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

2.6 Pressekort

Kostnader til internasjonalt pressekort kan fradras med kr 500, jf. takseringsreglene § 1-3-24. For øvrig gis det ikke fradrag for pressekort.

2.7 Reiser i yrket

Kostnader til reiser i yrket er fradragsberettiget. Fradrag for kostnader til trikk, buss og ferge, som ikke er dokumentert, innrømmes etter rimeligste reisemåte, f.eks. universalkort, månedskort, klippekort mv. Om fradrag for bruk av bil, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

Når kostnadene ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2 600 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel, jf. takseringsreglene § 1-3-24.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.8 Bevertningskostnader

Journalisters kostnader til bevertning av intervjuobjekter o.l. er fradragsberettiget når de etter forholdene må anses rimelige og ikke har karakter av selskapelighet, jf. FSSD § 6-21-2 tredje ledd. Kostnadene må dokumenteres med bilag og kunne tilordnes til konkrete intervjuer.

For fast ansatte vil kostnadene normalt være dekket av arbeidsgiver, men frilansjournalister dekker disse selv i mange tilfeller.

2.9 Elektronisk kommunikasjon

Om kostnader til telefon og annen elektronisk kommunikasjon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

2.10 Diverse utstyr

Fradrag innrømmes for anskaffelse av nødvendig utstyr når dette anses hovedsakelig knyttet til utøvelse av yrket. Dette gjelder f.eks. kontorinnredning, kontorutstyr, fotomateriell, mørkeromsutstyr, PC med tilbehør o.l. Fradrag gis enten ved direkte fradragsføring eller ved avskrivning, se emnene om driftsmidler.

Kostnader til utstyr som hovedsakelig dekker private behov er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder bl.a. gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. fjernsyn, dvd-spiller, stereoanlegg mv.

2.11 Minstefradraget

Om hvilke kostnader som inngår i eventuelt minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

Om kombinasjon av bruk av minstefradrag på lønn og fradrag for faktiske utgifter i virksomhet, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4.5.

Juridisk bistand/prosesskostnader

– *Sktl. § 6-1.*

1 Generelt

Kostnader til juridisk bistand er fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, se sktl. § 6-1. Dette gjelder blant annet kostnader til bistand ved rådgivning, forhandlinger og rettssaker. Tilsvarende gjelder hvor skattyter må dekke motpartens saks-/prosesskostnader ved rettssak/forlik.

Fradragsretten gjelder både i og utenfor virksomhet.

Hvorvidt saken tapes eller vinnes er ikke avgjørende for fradragsretten.

Fradragsrett er først og fremst aktuelt i sivile saker, men vilkårene for fradrag kan også være aktuelt i straffesaker. Om straffesaker, se pkt. 3.11.

Kostnaden er ikke fradragsberettiget i den grad kostnaden dekkes av motparten eller av andre. Refunderes kostnadene etter at det er gitt fradrag, må refusjonen inntektsføres i refusjonsåret.

Angår kostnadene bare delvis det skattepliktige inntektservervet, må skjønnsmessig fordeling foretas. Dette betyr at det må gjøres en konkret vurdering av skattyters kostnader for å vurdere hvilken del av saken de ulike kostnadene knytter seg til. Kostnader som bare knytter seg til det skattefrie inntektservervet er ikke fradragsberettiget.

Hvis en kostnad knytter seg til to eller flere formål, gis det fradrag for hele kostnaden, hvis det skattepliktige inntektservervet er hovedformålet med å pådra seg kostnaden. Gjelder det innbyrdes avhengige og overlappende formål, kan det være vanskelig å vurdere hva som er hovedformålet. Det avgjørende vil da være om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold) (Tidligere næringslivsleder ble innrømmet fradrag for prosesskostnader som hadde betydning både for framtidig inntektsevne og omdømme).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Minstefradraget

Fradragsberettigede kostnader til juridisk bistand vil komme til fradrag i tillegg til eventuelt minstefradrag med mindre kostnaden må anses pådratt i tilknytning til inntekter som gir grunnlag for beregning av minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

3 Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet

3.1 Arbeidstvist, lønn mv.

En lønnsmottakers kostnader til bistand i rettstvist om å beholde lønnsfastsetting eller få tilbake en stilling, vil være fradragsberettigede. Omfatter saken også krav om oppreisning for tort og svie, som er helt eller delvis skattefri, må fradragsretten begrenses til den delen av omkostningene som gjelder den skattepliktige del av kravet. Se også emnet «Skadeserstatning». Fradraget inngår i minstefradraget.

Dekker arbeidsgiveren arbeidstakerens sakskostnader fordi arbeidstakeren i rettskraftig dom er blitt tilkjent erstatning for sine sakskostnader fra arbeidsgiveren etter § 20-2 i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven), vil arbeidsgiverens dekning ikke anses som lønn. Dette gjelder uavhengig av hva saken gjelder. Det samme vil normalt gjelde dersom arbeidsgiver dekker arbeidstakerens sakskostnader i utenrettslig forlik eller avtale. Arbeidstakeren vil ikke få fradrag for kostnadene i den utstrekning de er dekket av arbeidsgiveren, da han ikke selv har oppofret dem.

3.2 Ekteskapstvist, underholdsbidrag, barnefordeling mv.

Kostnader påløpt i tvist om underholdsbidrag i ekteskapssaker er ansett fradragsberettiget. Kostnader vedrørende ikke-skattepliktig/ikke-fradragsberettiget underholdsbidrag er ikke fradragsberettiget. For mottaker av skattepliktig underholdsbidrag går kostnaden inn i eventuelt minstefradrag. Fradraget inngår ikke i minstefradraget for bidragsyteren.

Om hvilke underholdsbidrag som er skattepliktig/fradragsberettiget, se emnet «Underholdsbidrag».

Fradragsrett foreligger ikke for kostnader ved tvist om separasjon eller skilsmisse, ved skiftetvister eller ved barnefordeling, jf. FIN 15. januar 1981 i Utv. 1981/337.

3.3 Endringssak/prosess om avgifter til folketrygden

Kostnader til bistand til klage/rettssak vedrørende arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i samme utstrekning som arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget.

Kostnader til bistand til klage/rettssak om fastsetting av trygdeavgift til folketrygden, f.eks. fastsetting av personinntekt er fradragsberettiget i samme utstrekning som kostnader vedrørende skatt på formue og inntekt, se pkt. 3.10.

3.4 Erstatningssøksmål i yrke

Dersom et erstatningssøksmål mot en person er basert på at vedkommende har begått ansvarsbetingende handlinger eller unnlatelser i sitt yrke, anses prosesskostnader som vedkommende pådrar seg i anledning saken å ha en nær tilknytning til fradragsberettigede kostnader (erstatningsbetalinger). Prosesskostnadene vil da være fradragsberettiget. Det er ikke avgjørende for fradragsretten om vedkommende blir eller ikke blir idømt erstatningsansvar. Se Sivilombudsmannens uttalelse i Utv. 1994/1570. Fradraget inngår i eventuelt minstefradrag.

Har skattyter pådratt seg erstatningsansvar for forsettlig handling, foreligger ikke fradragsrett.

3.5 Fast eiendom

Kostnader som kjøper pådrar seg ved tvist mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet skal aktiveres som en del av kostprisen. Se imidlertid SKD 8. juli 1999 i Utv. 1999/1555, hvor eieren av 1/3 ville erverve resten av eiendommen. Selgers kostnader er fradragsberettiget i den utstrekning gevinst/tap ved salget er skattepliktig/fradragsberettiget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved andre tvister som gjelder fast eiendom, eller rettighet i fast eiendom, kan kostnadene kreves fratrukket ved inntektsligningen dersom skattyterens løpende skattepliktige inntekt må antas å bli direkte eller indirekte påvirket av utfallet av tvisten. Må for eksempel eier av forretningseiendom prosedere mot en leietaker for å få inn leien, har prosesskostnadene tilknytning til den løpende inntekt (leien), og er derfor fradragsberettiget. Fradragsretten omfatter også kostnader ved tvist om eiendomsskatt for regnskapslignet eiendom.

Det gis fradrag for kostnader til grensegangs- og jordskiftesaker når kostnadene har tilknytning til skattepliktig inntektserverv, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Tilsvarende gjelder eierens prosesskostnader til forsvar mot odelsløsning, jf. FIN 18. april 1990 i Utv. 1990/544. Om kostnader til tvist om eiendomsrett for eiendeler i virksomhet, se HRD i Utv. 1956/442 (Rt. 1956/980) og LRD 12. september 1980 (Gulating) i Utv. 1980/451.

3.6 Fritaksmetoden

For kostnader til juridisk bistand som knytter seg til aksjeinntekter mv. som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, må spørsmålet om fradragsrett vurderes etter sktl. § 6-24. Fradragsrett foreligger hvis kostnadene knytter seg til ledelse og administrasjon mv. av datterselskapene, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Knytter kostnadene seg til erverv eller realisasjon av slike aksjer mv., er kostnadene ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Om et tilfelle hvor det ikke ble ansett å foreligge fradragsrett for prosesskostnader i forbindelse med erstatningssak mot medaksjonær for brudd på aksjonæravtale, se SKD 17. desember 2012 i Utv. 2012/128. Se nærmere emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.5.1.

3.7 Imøtegåelse av påstander om regelbrudd, avtalebrudd mv.

Kostnader til juridisk bistand mv. for å imøtegå påstander om regelbrudd, avtalebrudd eller lignende, kan være fradragsberettigede dersom kostnadene er pådratt for å opprettholde inntekt eller fremtidig inntektsevne. Det kan foreligge fradragsrett selv om det også er ikke-økonomiske motiver knyttet til kostnadene, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold). Nærmere om kravet til tilknytning mellom kostnadene og inntektservervet, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.

3.8 Klagesaker/prosess om merverdiavgift

Kostnader til bistand til klage/rettssak vedrørende fastsetting av merverdiavgift er fradragsberettiget.

3.9 Oppkjøp mv. av foretak

Om kostnader, herunder til juridisk bistand, i forbindelse med erverv av foretak, se emnet «Transaksjonskostnader mv.».

3.10 Skatt på formue og inntekt

3.10.1 Generelt

Kostnader til juridisk bistand er fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1.

Kostnader til ren skatteplanlegging er ikke fradragsberettiget.

Kostnader til utarbeidelse av ligningsoppgaver og bistand til avklaring av spørsmål under den ordinære ligningsbehandlingen, er fradragsberettiget når kostnadene har sammenheng med en skattepliktig inntekt eller inntektserverv, se HRD i Utv. 2005/1271 (Rt. 2005/1434) (Total E&P Norge AS m.fl.). Det samme gjelder kostnader til bistand ved endringssak tatt opp av ligningsmyndighetene etter eget tiltak, jf. lignl. § 9-5. Videre er det fradragsrett for bistand i forbindelse med ligningsundersøkelser.

Kostnader til bistand til klage/rettssak vedrørende ilignet inntekts- og/eller formuesskatt er ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder kostnader til bistand i saker hvor skattyter anmoder om endring av ligning, som ikke behandles etter reglene om klage.

Kostnader ved prosess vedrørende eiendomsskatt på regnskapslignet eiendom er fradragsberettiget.

Om dekning fra det offentlige av kostnader til juridisk bistand i forbindelse med endring av ligning til gunst for skattyter, se emnet «Endringssak – sakskostnader».

3.10.2 Kostnader til boligtaksering

Om kostnader til boligtaksering, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3.10.

3.11 Straffesak

Det kan etter omstendighetene gis fradrag for prosesskostnader ved straffanklage, hvis den påståtte straffbare handlingen har en påregnelig og direkte tilknytning til skattepliktig inntektserverv. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor en som et ledd i et inntektserverv, har brutt eller anklages for å ha brutt, bestemmelser som har betydning for utøvelsen av dette inntektservervet. Dette gjelder for eksempel påstander om brudd på konkurranselovgivningen, valutalovgivningen, forurensningslovgivningen, taushetspliktsregler og påstander om korrupsjon. Ved uaktsomme overtredelser av denne typen straffbare handlinger, vil det som utgangspunkt ikke ha betydning for fradragsretten om en blir dømt eller frifunnet. Blir en dømt for forsettlig overtredelse, vil det som utgangspunkt ikke foreligge noen slik påregnelig tilknytning til inntektservervet, slik at fradragsrett dermed er avskåret. Er lovovertrederen en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren, kan fradragsrett likevel foreligge hos arbeidsgiveren, selv om den ansatte har handlet forsettlig. Se FIN i Utv. 1984/52.

Som utgangspunkt er tilknytningskravet ikke oppfylt for påståtte straffbare handlinger som ikke har noe med inntektservervet å gjøre, for eksempel ved anklager om vinningsforbrytelser, voldsforbrytelser mv. Tilknytningskravet kan likevel være oppfylt hvis en fellende dom vil virke ødeleggende for fremtidige inntektserverv. Blir en kjent skyldig, vil det i alminnelighet ikke foreligge fradragsrett. Er det en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren som blir kjent skyldig, kan det likevel foreligge fradragsrett hvis arbeidsgiveren har kostnader med å begrense skadevirkningene for foretaket.

Fradrag for prosesskostnader er ikke begrenset til prosesskostnader før domstolsbehandling.

Om et tilfelle hvor vilkårene for fradrag ikke var oppfylt, se LRD 27. mai 1983 i Utv. 1984/243.

Dersom det er tvil om vilkårene for fradrag er oppfylt, utsettes tidfestingen til dette er avklart. Dette er tilfelle hvor det foreligger siktelse eller tiltale for forsettlig handling. Fradragsrett vil da kun foreligge dersom skattyter blir frikjent eller siktelsen/tiltalen for forsett frafalles. I slike tilfeller må tidfestingen utsettes til saken er avklart, for eksempel ved frafallelse av siktelsen/tiltalen eller ved rettskraftig dom hvor vedkommende frifinnes for forsettlig overtredelse.

3.12 Trygdetvist

Kostnader til bistand for å oppnå høyere skattepliktige trygdeytelser, f.eks. uføretrygd, er fradragsberettiget. Fradraget inngår i minstefradraget.

Klassefastsetting

– *Sktl. § 2-12, § 2-15, § 15-4 og § 15-5.*

1 Innledning

1.1 Generelt

Det skal fastsettes skatteklasse for alle personlige skattytere (fysiske personer) ved ligningen. Det samme gjelder for dødsbo. Det fastsettes ikke skatteklasse for andre upersonlige skattytere enn dødsbo.

Det er tre skatteklasser; klasse 0, klasse 1 og klasse 2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.2 Virkninger av klassefastsetting

1.2.1 Formue

Fribeløpet ved beregningen av skatt på formue til kommunen er avhengig av om skattyter har rett på personfradrag etter sktl. § 15-4, jf. SSV § 2-3, dvs. at de har krav på klasse 1 eller 2. Om hvem som har krav på klasse 1 eller 2, se pkt. 3. Skattytere som lignes i klasse 0 skal ikke ha personfradrag og dermed heller ikke fribeløp ved formuesligningen.

Fribeløp ved beregning av skatt på formue til staten er ikke avhengig av klassen. Etter SSV § 2-1 har alle personlige skattytere og dødsbo krav på fribeløp.

Om størrelsen av fribeløp ved beregning av skatt på formue, se SSV § 2-1 og § 2-3, samt tabell i «Satser mv.» bak i Lignings-ABC under «Skatte- og avgiftssatser».

1.2.2 Alminnelig inntekt

Personfradrag som gis på grunnlag av skatteklasse 1 og 2 er ikke et fradragsbeløp ved inntektsfastsettingen, men et fribeløp i inntekten ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Personfradraget blir automatisk tatt hensyn til ved utregningen av skatten. Personfradraget kan ikke føre til negativ inntekt, og dermed heller ikke gi fremførbart underskudd.

Er vilkårene for personfradrag bare oppfylt en del av året, gis forholdsmessig personfradrag (tolvtedels fradrag), se pkt. 3.3. Det gis ikke personfradrag i klasse 0.

Om personfradragets størrelse, se SSV § 6-3 og tabell i «Satser mv.» bak i Lignings-ABC under «Skatte- og avgiftssatser».

1.2.3 Toppskatt

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 innføres en trinnskatt som erstatter dagens toppskatt. Se nærmere Prop. 1 LS (2015-2016) punkt 3.3, side 69-71. Se også emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

Fribeløpet i personinntekt gis ved beregning av toppskatt (skatt på personinntekt). Fribeløpets størrelse og beregningen av toppskatten er uavhengig av klassefastsettingen.

Er vilkårene for fribeløpet bare oppfylt en del av året, gis forholdsmessig fribeløp (tolvtedels fradrag), se pkt. 3.3.

Om størrelsen av fribeløp i personinntekt ved beregning av toppskatt, se SSV § 3-1 og tabell i «Satser mv.» bak i Lignings-ABC under «Skatte- og avgiftssatser».

2 Hvem skal ha klasse 0

Alle personlige skattytere som ikke lignes i klasse 1 eller klasse 2, se nedenfor, settes i skatteklasse 0, jf. sktl. § 15-4 niende ledd.

Dødsbo settes alltid i skatteklasse 0 for inntektsår etter dødsåret. Om fastsetting av klassen i dødsåret, se pkt. 8.4.

3 Fellesvilkår for å få klasse 1 eller klasse 2

3.1 Generelt

Klasse 1 eller 2 fastsettes bare for

- personlige skattytere, og
- dødsbo i dødsåret.

For dødsbo gjelder dette bare såfremt avdøde ville blitt satt i klasse 1 eller 2 vedkommende inntektsår.

Personlige skattytere må være

- skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett (sktl. § 2-1 første ledd)
- bosatt i utlandet, men lignet for lønnsinntekt her under midlertidig opphold i Norge (sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, g og h, samt annet ledd)

– skattepliktig etter petroleumsskatteloven, eller
– bosatt i utlandet, men som mottar lønn fra den norske stat

Spørsmål om klassefastsetting vedrørende
– personer bosatt i utlandet med lønn fra den norske stat, se pkt. 3.6
– personer med opphold på Svalbard og Jan Mayen, se emnene «Svalbard» og «Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis»

Personer som ikke omfattes av fellesvilkårene som nevnt ovenfor, har ikke krav på personfradrag og gis klasse 0, jf. sktl. § 15-4 niende ledd.

3.2 Person som er skattepliktig som bosatt i Norge hele året med opphold utenfor Norge

For en skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett for hele inntektsåret, innvirker ikke opphold utenfor Norge på klassefastsettingen. Dette gjelder selv om skattyteren har hatt opphold i utlandet hele inntektsåret og selv om skattyteren anses skatteavtalemessig bosatt i utlandet etter skatteavtalen med vedkommende land.

Nærmere om når skattyteren anses bosatt i Norge ved inn- og utflytning og ved midlertidig opphold i Norge eller utlandet, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

3.3 Person som er skattepliktig som bosatt i Norge bare en del av året

Anses skattyteren skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett bare en del av året fordi skatteplikten inntrer eller opphører i løpet av året, jf. sktl. § 2-1 annet eller tredje ledd, fastsettes klasse 1 eller 2 for det tidsrom skattyteren anses bosatt her. Klassefastsettingen gis forholdsmessig virkning ved beregning av skatt på inntekt. Fribeløp i formue reduseres ikke.

Personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-4 åttende ledd, og fribeløpet ved beregning av toppskatt, jf. SSV § 3-1 tredje ledd, settes til antall tolvtedeler av fullt personfradrag/fribeløp etter hvor mange hele og påbegynte måneder skattyteren har vært bosatt i inntektsåret.

Eksempel

Skattyter tok opphold i Norge fra 27. mai i år 1 og har oppholdt seg her resten av året. Siden han har oppholdt seg i Norge mer enn 183 dager dette året, anses han bosatt i Norge fra 27. mai, jf. sktl. § 2-1 annet ledd. Han har da rett til 8/12 personfradrag.

Skattyter reiser tilbake til hjemlandet og tar fast opphold der fra 1. april i år 2. Etter dette tidspunkt har skattyter ikke oppholdt seg i Norge og verken han eller hans nærstående disponerer bolig i Norge. Skattyter vil likevel bli ansett som bosatt i Norge i hele år 2, jf. sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a, fordi han har oppholdt seg i Norge mer enn 61 dager. Dermed vil han få personfradrag for hele år 2.

3.4 Person som er begrenset skattepliktig for lønnsinntekt

3.4.1 Generelt

For skattyter som anses bosatt i utlandet hele året etter norsk intern rett, men er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, fastsettes klasse 1 eller 2 for det tidsrom skattyteren er begrenset skattepliktig hit. Klassefastsettingen gis forholdsmessig virkning ved beregning av skatt på inntekt.

Fribeløp i formue reduseres ikke.

Avkortning av personfradraget skal ikke gjennomføres for personer som er bosatt i en annen EØS-stat og som krever fradrag etter sktl. § 6-71 fordi hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt skattlegges i Norge. Se nærmere «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

3.4.2 Sammenhengende arbeidsopphold

For skattyter som i løpet av inntektsåret har ett sammenhengende arbeidsopphold i Norge, skal personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-4 åttende ledd, og fribeløpet ved beregning av toppskatt, jf. SSV § 3-1 tredje ledd, settes til antall tolvtedeler av fullt personfradrag/fribeløp etter hvor mange hele og påbegynte

måneder skattyteren har vært begrenset skattepliktig i inntektsåret. Dette gjelder både hvor skattyter tar fast opphold i Norge uten å oppfylle bostedskriteriene i inntektsåret, og ved midlertidig opphold.

En måned regnes fra dato til dato uavhengig av hvor mange dager det er i en måned. Eksempler på hele måneder:

- 1. februar til 28. (eller 29.) februar,
- 25. september til 24. oktober,
- 1. desember til 31. desember.

Eksempel

Har skattyter arbeidet i Norge fra og med 12. mai til 8. juni, har han vært begrenset skattepliktig i mindre enn en hel måned og skal ha 1/12 personfradrag/fribeløp.

Har skattyter arbeidet i Norge fra og med 1. februar til og med 1. mars, har han vært begrenset skattepliktig i en hel og en påbegynt måned, og har følgelig krav på 2/12 personfradrag/fribeløp.

3.4.3 Flere arbeidsopphold

For skattyter som i løpet av inntektsåret har flere arbeidsopphold i Norge uten å være skattepliktig som bosatt her, summeres antall dager skattyter er begrenset skattepliktig og divideres med 30. Kvotient på 1 eller mindre enn 1, gir 1/12 fradrag, over 1 til og med 2 gir 2/12 fradrag, over 2 til og med 3 gir 3/12 fradrag osv.

Eksempel

Skattyteren har arbeidet i Norge fra og med 12. mai til og med 19. juni, og fra og med 15. november til og med 31. desember i år 1. Han har videre oppholdt seg i Norge fra og med 1. januar til og med 30. april i år 2. Han har da vært begrenset skattepliktig i (39+47) 86 dager i år 1, og oppholdt seg i Norge i 121 dager i år 2. Totalt har han oppholdt seg i Norge i 207 dager i en tolvmånedersperiode og han blir dermed skattepliktig som bosatt i år 2. I år 1 skal han ha 3/12 personfradrag/fribeløp (86 dager delt på 30 gir en kvotient på 2,866.). I år 2 skal han ha fullt personfradrag/fribeløp.

3.4.4 Beregning av antall dager ved begrenset skatteplikt til Norge

For skattyter som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, skal det ved fastsetting av perioden(e) vedkommende har vært begrenset skattepliktig til Norge tas utgangspunkt i den tidsperiode den skattepliktige inntekt refererer seg til, jf. sktl. § 15-4 åttende ledd annet punktum. Tidsperioder skattyter har vært i Norge uten å være begrenset skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, regnes ikke med. På den annen side skal skattyteren godskrives både arbeidstid og avspaseringstid for slik inntekt, selv om vedkommende ikke oppholdt seg i Norge under avspaseringen. I tillegg tas det hensyn til opphold i forbindelse med arbeid som ikke er skattepliktig pga. skatteavtale, og avspasering knyttet til dette arbeidet såfremt skattyter faktisk oppholder seg i Norge.

3.5 Person som er begrenset skattepliktig for annet enn lønnsinntekt

3.5.1 Generelt

Person bosatt i utlandet og som ikke lignes for lønnsinntekt under midlertidig opphold i Norge, (sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, g og h, samt annet ledd) gis klasse 0, jf. sktl. § 15-4 niende ledd. Dette omfatter utenlandsboende personer som er skattepliktig til Norge bare etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a, b, c, e og f. For eksempel skal personlig næringsdrivende som hovedregel ikke ha personfradrag når vedkommende er begrenset skattepliktig for inntekt fra fast driftssted i Norge, men skal ha forholdsmessig andel av fribeløp i toppskatt. Unntak gjelder for personer som er bosatt i en annen EØS-stat og som krever fradrag etter sktl. § 6-71 fordi hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt skattlegges i Norge. Se nærmere «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

3.6 Person som mottar lønn fra den norske stat

Utsendte utenrikstjenestemenn og personer som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) anses i følge sktl. § 2-1 åttende ledd som skattemessig bosatt i utlandet. Nærmere om hvilke personer dette gjelder, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.5.1. Disse personene følger de samme regler for klasse som for personer bosatt i Norge ved beregning av skatt på lønn fra den norske stat, jf. sktl. § 15-4 niende ledd. Disse personene skal lignes i klasse 0 for eventuell stedbunden formue og inntekt i Norge.

Person som bor i utlandet og som har lønn fra den norske stat, skal lignes i klasse 0 uten personfradrag. Fribeløpet i toppskatten skal beregnes i forhold til det antall hele og/eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) i det året inntekten anses opptjent. Skattyter lignes i klasse 0 for eventuell stedbunden formue og inntekt her.

4 Hvem skal ha klasse 2

4.1 Inntektsligningen

Ektefeller som lignes under ett (med eller uten fordeling av skattene) og som omfattes av fellesvilkårene for klasse 1 og 2, som nevnt ovenfor, settes i klasse 2 ved inntektsligningen, se pkt. 6.

Om klassefastsetting for ektefeller ved særskilt ligning, se pkt. 6.1.

Om klassefastsetting når en av ektefellene er bosatt i Norge og den andre i utlandet, se pkt. 6.4.

Om klassefastsettingen for dødsbo, se pkt. 8.4. Om ligningen av dødsbo for øvrig, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.

4.2 Formuesligningen

Sondringen mellom klasse 1 og klasse 2 er uten betydning i forhold til formuesligningen. Om en har krav på fribeløp reguleres i SSV § 2-1 og § 2-3, jf. sktl. § 15-4, se pkt. 1.2.1.

Om klassefastsetting når en av ektefellene er bosatt i Norge og den andre i utlandet, se pkt. 6.4.

Om klassefastsettingen for dødsbo, se pkt. 8.4. Om ligningen av dødsbo for øvrig, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.

5 Hvem skal ha klasse 1

I klasse 1 settes personer som omfattes av fellesvilkårene for klasse 1 og 2, se ovenfor, men som ikke skal settes i klasse 2.

I klasse 1 settes også dødsbo for det år dødsfallet fant sted dersom avdøde ville fått klasse 1 om vedkommende hadde levd. Om klasse for dødsbo for øvrig, se pkt. 8.4. Om ligningen av dødsbo for øvrig, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.

Om klassefastsetting for ektefeller ved særskilt ligning, se pkt. 6.1.

6 Spesielt om ektefeller

6.1 Generelt

Ektefeller som lignes under ett for begges samlede inntekter, lignes i klasse 2 ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt.

Ektefeller som lignes særskilt, lignes separat i klasse 1 ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt. Ektefellenes formue lignes alltid under ett. Det betyr at det skal foretas en samlet skatteberegning av ektefellenes formue. Har begge ektefeller formue blir formueskatten, og dermed fribeløpet i formue, fordelt forholdsmessig mellom ektefellene.

Når ektefellene til stadighet lever atskilt og lignes hver for seg (sktl. § 2-12 bokstav b), lignes hver av dem i klasse 1. Om atskilt ligning, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Om klassefastsetting når den ene ektefellen dør i løpet av inntektsåret, se pkt. 8.1.

6.2 Samlivsbrudd, skilsmisse, formell separasjon eller faktisk separasjon

Når samlivsbrudd har funnet sted før utgangen av inntektsåret, lignes ektefellene hver for seg (atskilt) i klasse 1.

Den ektefellen som det meste av separasjons- eller skilsmisseåret har forsørget den andre ved underhold før samlivsbruddet og/eller ved etterfølgende bidrag, kan kreve klasse 2. Forutsetningen for å kreve klasse 2 i en slik situasjon er at forsørgelsen av den annen ektefelle ikke er uvesentlig, se LRD i Utv. 1985/656. Retten til fradrag for bidrag til ektefellen faller da bort.

Er separerte ektefeller flyttet sammen igjen innen utgangen av inntektsåret, skal klasse fastsettes som for ektefeller.

Flytter skilte ektefeller sammen uten å inngå nytt ekteskap, er de ikke gift, men samboere. Er de meldepliktige samboere lignes de som ektefeller. Er de ikke meldepliktige samboere blir det fastsatt klasse 1 for hver (atskilt).

6.3 Inngåelse av ekteskap

Er ekteskapet inngått etter 31. oktober året forut for inntektsåret, lignes ektefellene hver for seg (atskilt) og settes i klasse 1, med mindre de var meldepliktige samboere før inngåelsen av ekteskapet, jf. sktl. § 2-12 bokstav a første punktum.

Den ektefelle som har lavest alminnelig inntekt, kan kreve å bli lignet under ett med den andre ektefelle i dennes bostedskommune forutsatt at felles hjem er etablert før utløpet av inntektsåret, jf. sktl. § 2-12 bokstav a annet punktum. Det foretas da en samlet skatteberegning av formuene og ektefellenes inntekter lignes sammen i klasse 2. Dette gjelder også skilte personer som gifter seg på nytt med samme person.

6.4 Utland

Er den ene ektefelle skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og den andre ektefelle ikke er skattepliktig som bosatt i Norge, skal den ektefellen som er bosatt i Norge i utgangspunktet settes i klasse 1, jf. sktl. § 15-4 og § 2-1. Den ektefelle som er bosatt i Norge gis likevel klasse 2, når vedkommende forsørger ektefelle bosatt i utlandet, jf. FIN 30. august 1972 i Utv. 1972/513. Tilsvarende gjelder for skattyter med begrenset skatteplikt til Norge ved midlertidig arbeidsopphold her etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd.

Ved krav om klasse 2 på grunn av at skattyter forsørger ektefelle bosatt i utlandet, bør skattyter dokumentere

– familietilknytningen med vigselsattest, og
– felles bostedsadresse i utlandet

Når skattyter er registrert som bosatt i Norge på grunnlag av en internordisk flyttemelding, er det ikke mulig å dokumentere felles bostedsadresse i utlandet. I slike tilfeller må det aksepteres at skattyter på annen måte sannsynliggjør at han forsørger ektefelle bosatt i annet nordisk land.

Det kan også etter de nærmere forhold være behov for å få fremlagt dokumentasjon fra offentlig myndighet om ektefellenes inntektsforhold. Normalt må det legges til grunn at det foreligger faktisk forsørgelse der ektefelle i utlandet har en inntekt som ikke overstiger halvparten av gjennomsnittlig grunnbeløp (for inntektsåret 2015 utgjør dette kr 44 751). Eventuelle skattefrie inntekter og fradrag uten betydning for evnen til selvforsørgelse tillegges inntekten.

Hvis ektefellen i utlandet har tatt opphold i Norge i løpet av inntektsåret og begge ektefellene er skattepliktige for lønn i Norge og de oppholder seg i Norge innenfor den samme tidsperioden, kan de kreve å bli lignet som ektefeller. Ektefellene skal da liknes under ett etter reglene i skatteloven § 2-10 (i klasse 2) for inntekt, eller særskilt i klasse 1 hvis det lønner seg. Det skal ikke tas hensyn til inntekter som ikke er skattepliktige i Norge ved vurderingen av om det lønner seg med likning i klasse 2 eller klasse 1 i slike tilfeller.

Har den ene eller begge ektefeller bare bodd eller oppholdt seg deler av året i Norge, slik at det blir spørsmål om redusert personfradrag/fribeløp for en eller begge ektefeller, se pkt. 3.3, skal dette avgjøres

– individuelt for hver av dem når de lignes særskilt eller hver for seg (atskilt), eller
– etter hvilken av ektefellene som har bodd eller oppholdt seg lengst i Norge i inntektsåret hvis de lignes sammen i klasse 2

7 Ikke-meldepliktige samboere

Ikke-meldepliktige samboere lignes ikke som ektefeller, men hver for seg, i klasse 1.

8 Dødsfall

8.1 Gjenlevende ektefelle

Dør den ene ektefellen i løpet av inntektsåret og gjenlevende ektefelle overtar boet udelt (uskiftet bo), lignes avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 annet ledd. I utgangspunktet lignes inntektene til gjenlevende og avdøde under ett og gjenlevende ektefelle skal ha personfradrag i klasse 2. Ved særskilt ligning av inntekten settes avdøde i klasse 1 og gjenlevende i klasse 1. Gjenlevende ektefelle lignes for hele uskifteboet og får som følge av fellesligningen dobbelt formuesfradrag i dødsåret. Ved formuesligningen settes gjenlevende ektefelle i uskiftet bo alltid i klasse 2 i dødsåret.

Overtar ikke gjenlevende ektefelle boet i uskifte, settes gjenlevende fra og med dødsåret i sin egen klasse uavhengig av avdøde og dødsbo, dvs. klasse 1. Om dødsboets klasse, se pkt. 8.4.

8.2 Gjenlevende samboer i uskifte

Gjenlevende samboer i uskifte likestilles med gjenlevende ektefelle, jf. sktl. § 15-4 femte ledd syvende punktum. Om klassefastsetting i slike tilfeller, se pkt. 8.1.

8.3 Enearving

Overtar enearving boet udelt, lignes arving og avdøde under ett i den klasse arvingen etter vanlige regler har krav på. Arvingen kan imidlertid kreve sin og avdødes inntekt lignet hver for seg. Se sktl. § 2-15 første ledd. Avdøde og arvingen settes da i den klasse de hver for seg etter vanlige regler har krav på. Slik atskilt ligning vil normalt gi lavest skatt.

8.4 Dødsbo

8.4.1 I dødsåret

Når boet ikke overtas udelt av gjenlevende ektefelle, samboer eller enearvingen, vil dødsboet være eget skattesubjekt. I dødsåret lignes avdøde og dødsboet under ett, jf. sktl. § 2-15 første ledd.

Dødsboet settes i den klasse som avdøde ville fått om avdøde hadde levd. Var avdøde ugift gis dødsboet klasse 1. Var avdøde gift gis dødsboet klasse 2, eventuelt klasse 1 dersom ektefellene ville ha blitt lignet særskilt.

Klassefastsettingen for dødsbo er uten betydning ved klassefastsettingen for gjenlevende ektefelle/samboer, jf. ovenfor.

8.4.2 År etter dødsåret

I år etter dødsåret lignes dødsbo i klasse 0, jf. sktl. § 15-4 niende ledd.

9 Gjennomføring

Har skattyteren formue/inntekt i flere kommuner, fordeles formues- og personfradraget ved beregningen av skatt av formue og alminnelig inntekt forholdsmessig etter formue/inntekt i den enkelte kommune på samme måte som fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag». For ektefeller som blir lignet under ett med fordeling eller særskilt, foretas fordelingen av personfradraget mellom kommunene særskilt for hver av dem.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kommuner

– *Sktl. § 2-2, § 2-5, § 2-30, § 2-38*
– *Endringslov 13. des. 2013 IX, overgangsregel ved innføringen av sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c.*

1 Generelt om skatteplikten

Kommuner og fylkeskommuner er i utgangspunktet unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-30 første ledd bokstav c. Skattefriheten gjelder både formues- og inntektsskatt. Unntak fra regelen om skattefrihet gjelder for visse typer formue og inntekt etter sktl. § 2-5, se nedenfor.

Inntekt av aksjer er i utgangspunktet omfattet av det generelle skattefritaket. I den grad det generelle skattefritaket ikke gjelder, er kommuner og fylkeskommuner omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-5 tredje ledd og § 2-38 første ledd bokstav g. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

Skattefriheten gjelder ikke for kommunalt eide selskaper mv. som er egne skattesubjekter. Interkommunale selskaper organisert etter lov om interkommunale selskaper 29. januar 1999 nr. 6 skattlegges på samme måte som aksjeselskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g, og omfattes av fritaksmetoden som subjekt etter sktl. § 2-38 første ledd bokstav c.

Et samarbeid mellom kommuner etter kommuneloven § 27 som ikke drives av et eget rettssubjekt, følger skattelovens regler for kommuner. Det samme gjelder hvor slikt samarbeid drives av et eget rettssubjekt, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 11.5.4 s. 202.

2 Utenlandske kommuner og offentlige organer

Skattefriheten gjelder bare for norske kommuner og fylkeskommuner. Utenlandske kommuner og offentlige organer omfattes ikke, jf. SKD 28. oktober 2010 i Utv. 2010/1505. Utenlandske enheter innenfor EØS som tilsvarer norske kommuner er imidlertid fritatt for skatt for aksjeutbytte etter § 2-38 første ledd bokstav i jf. bokstav g, og femte ledd. Skattefriheten forutsetter at det dreier seg om et overordnet offentlig organ, som har ansvar for bestyrelse av og utøvelse av offentlige oppgaver i et bestemt distrikt i det aktuelle landet.

3 Formuesskatt for kommuner og fylkeskommuner

3.1 Fylkeskommuner

Fylkeskommuner har formuesskatteplikt for

– eiendom eller innretning utenfor fylkeskommunens område, jf. sktl. 2-5 første ledd bokstav d
– formue knyttet til rederivirksomhet, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav c. Det skal likevel ikke svares formuesskatt av formue i rederivirksomhet som drives til lettelse av trafikken til og fra fylket eller innenfor fylket, når fylkeskommunen ikke oppebærer direkte utbytte av virksomheten.

3.2 Primærkommuner

Kommuner (dvs. primærkommuner) har som utgangspunkt formuesskatteplikt for eiendom eller innretning utenfor kommunens område, jf. sktl. § 2-5 annet ledd bokstav b. Det er likevel ikke formuesskatteplikt for

– vannledning med tilhørende dammer og bassenger
– gravplass, krematorium med urnelund og urnehall, sykehus og feriekoloni. Det foreligger likevel skatteplikt for formue knyttet til virksomhet som kommunen driver i tilknytning til slik eiendom og som går ut over eiendommens egentlige formål.

3.3 Gjeld

Ved fastsettingen av formuen har kommuner og fylkeskommuner fradragsrett for gjeld med et beløp som svarer til halvparten av den skattepliktige bruttoformuen, jf. sktl. § 4-53 første ledd.

Drives det skattepliktig økonomisk virksomhet i tilknytning til eiendom eller innretning utenom kommunens område som er fritatt for skatteplikt etter § 2-5 annet ledd bokstav b nr. 2, er det ikke fradragsrett for gjeld som knytter seg til slik virksomhet. Slik bruttoformue skal heller ikke regnes med ved beregningen av størrelsen på den skattepliktige bruttoformuen som danner grunnlag for gjeldsfradrag etter sktl. § 4-53 første ledd.

4 Inntektsskatt for kommuner og fylkeskommuner

4.1 Kommuners og fylkeskommuners produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft

Kommuner og fylkeskommuner har skatteplikt for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a. Om omfanget av skatteplikten, se emnet «Kraftforetak», pkt. 5.1.

Kommuner og fylkeskommuner har i utgangspunktet også skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller annet selskap som er eget skattesubjekt og som på tidspunktet for kommunens/fylkeskommunens erverv eller senere driver virksomhet som omfattes av sktl. § 2-5 første ledd bokstav a, eller direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskap som driver slik virksomhet, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Kommuner og fylkeskommuner omfattes imidlertid av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav g. Gevinst på slike aksjer vil derfor normalt være fritatt for beskatning og tap er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 2-5 tredje ledd.

4.2 Kommuners skatteplikt for konkurranseutsatt avfallshåndtering

4.2.1 Generelt

Fra og med inntektsåret 2014 er kommuner i følge sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c skattepliktig for inntekt knyttet til konkurranseutsatt avfallshåndtering. Skatteplikten gjelder for alle stadier i avfallsprosessen, herunder

- innsamling
- transport
- mottak
- oppbevaring
- behandling og
- etterkontroll av avfall mv.

Videre foreligger det skatteplikt for inntekt fra omsetning og levering av produkter av avfall, herunder elektrisk energi og fjernvarme mv.

Skatteplikten gjelder ikke håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere som utgjør kommunens lovpålagte plikt etter forurensningsloven §§ 29, 30 og 31, jf. § 34. Skattefriheten gjelder for alle stadier i avfallsprosessen for slikt avfall. Dette gjelder f.eks. omsetning av sluttprodukter av lovpålagt avfall, forutsatt at kommunen tar med denne inntekten i regnestykket når den fastsetter avfallsgebyret for innbyggerne i tråd med selvkostprinsippet, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 11.5.2 s. 199.

Hvis kommunen også utfører tjenester som håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall, foreligger det skatteplikt for inntektene fra de andre kommunene og/eller for inntektene fra håndtering av næringsavfall.

Som næringsavfall anses også avfall fra kommunens egne virksomheter, institusjoner og bygg mv. Fordelen ved at egen etat eller kommunale foretak henter og behandler eget avfall anses som skattepliktig uttak etter sktl. § 5-2, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 11.5.2 s. 199.

Om skatteplikt/skattefrihet for kommunalt eide selskaper som driver med avfallshåndtering, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.», pkt. 3.4.13.

4.2.2 Fordeling av inntekter og kostnader fra lovpålagt avfallshåndtering og avfallshåndtering som utføres i et marked

Kommuner som utfører avfallshåndtering i et marked, i tillegg til den lovpålagte oppgaven om håndtering av husholdningsavfall fra egne innbyggere, må henføre inntekter og kostnader til hhv. den skattefrie og skattepliktige delen i samsvar med skattelovens alminnelige tilordningsregler. Departementet er gitt fullmakt til å gi nærmere regler om fordelingen, jf. sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c tredje punktum.

4.2.3 Begrensning av fradragsretten for gjeldsrenter

I følge sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c tredje punktum er Finansdepartementet gitt fullmakt til å gi regler om begrensning av fradragsretten for gjeldsrenter etter sktl. § 6-40 fjerde ledd som knytter seg til inntekt av skattepliktig avfallshåndtering. I følge Prop. 1 LS (2013-2014) bør regelen om fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til inntekt av avfallshåndtering være den samme uavhengig av om rentene knytter seg til avfallsvirksomhet i egen eller i annen kommune. Det er ved redaksjonens avslutning ikke gitt regler for begrensning av fradragsretten for gjeldsrenter.

4.2.4 Overgangsregler

Inngangsverdi per 1. januar 2014 for driftsmidler som inngår i den konkurranseutsatte avfallshåndteringsvirksomheten fastsettes til enten

- anskaffelsesverdi, tillagt senere påkostninger, nedskrevet med de skattemessige avskrivningssatsene som gjelder for de ulike driftsmidlene for eiertiden fram til og med inntektsåret 2013, eller
- markedsverdi per 1. januar 2014.

4.3 Særlig om fylkeskommuners skatteplikt

I tillegg til inntekter som nevnt i pkt. 4.1, er fylkeskommuner skattepliktige for

- eiendom eller innretning utenfor fylkeskommunens område, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav d
- rederivirksomhet, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav c. Dette gjelder likevel ikke rederivirksomhet som drives til lettelse av trafikken til og fra fylket eller innenfor fylket, når fylkeskommunen ikke oppebærer direkte utbytte av virksomheten.

4.4 Særlig om kommuners skatteplikt

I tillegg til inntekter som nevnt i pkt. 4.1 og pkt. 4.2, er kommuner i utgangspunktet skattepliktig for eiendom eller innretning utenfor kommunens område, jf. sktl. § 2-5 annet ledd bokstav b. Selv om eiendommen eller innretningen ligger utenfor kommunens område, er det likevel ikke skatteplikt for inntekt av

- vannledning med tilhørende dammer og bassenger
- gravplass, krematorium med urnelund og urnehall, sykehus og feriekoloni. Det er likevel skatteplikt for inntekt av virksomhet som kommunen driver i tilknytning til slik eiendom og som går ut over eiendommens egentlige formål.

4.5 Renter av gjeld

Kommuner og fylkeskommuner har bare fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til gjeld som kommer til fradrag ved fastsettingen av skattepliktig formue, jf. pkt. 3.2. Siden kommuner og fylkeskommuner som hovedregel ikke har formuesskatteplikt for eiendom og anlegg som ligger innenfor kommunens/fylkeskommunens område, jf. pkt. 3, vil det heller ikke foreligge fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til virksomhet innenfor kommunens område. Dette gjelder selv om den kommunale virksomheten er skattepliktig.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Konkurs

– *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, § 2-33 første ledd, § 2-36 annet ledd, § 3-2, § 5-42 bokstav d, § 9-2 tredje ledd bokstav h og § 14-6 tredje ledd.*

1 Generelt

Konkurs innebærer et samlet oppgjør av en insolvent konkursdebitors gjeld så langt formuen rekker. Avvikling av virksomhet, salg av formuesobjekter og betaling av gjeld mv. forestås av et konkursbo under medvirkning av tingretten. Ved konkursbehandling ettergis ikke noen del av gjelden. Se for øvrig lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven), og lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven).

2 Skillet konkursbo/konkursdebitor

Konkursboet er eget skattesubjekt, atskilt fra konkursdebitor. Dette gjelder fra konkursens åpning frem til boets slutning. Se sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2.

I utgangspunktet inngår hele konkursdebitors formue og gjeld i konkursboet ved konkursåpningen og all formue som konkursdebitor erverver etter konkursåpningen. Imidlertid kan inntekt av konkursdebitors arbeid etter konkursåpning bare overføres til boet i den utstrekning inntekten overstiger det som er nødvendig til underhold av konkursdebitor og hans husstand.

Formuesobjekter som er pantsatt til høyere beløp enn omsetningsverdien kan etter konkursboets valg holdes utenfor bobehandlingen eller, dersom de er trukket inn, tilbakeleveres (abandoneres). De tilhører da konkursdebitor.

Formue og gjeld tilhørende konkursdebitors ektefelle og barn, trekkes ikke inn i bobehandlingen med mindre også ektefelle og barn slås konkurs, se likevel lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavers dekningsrett (dekningsloven) § 5-2 om omstøtelse.

En konkurs kan omfatte deltakerlignet selskap (som ikke er eget skattesubjekt) uten å omfatte deltakerne. I alminnelighet vil imidlertid også en eller flere av deltakerne bli slått konkurs i slike tilfeller.

3 Ligning av konkursboet

3.1 Skattepliktens omfang

3.1.1 Generelt

Konkursboet kan ikke ilignes formuesskatt. Konkursboet er bare skattepliktig for nettoinntekt av virksomhet som drives for boets regning, og ikke for andre inntekter. Se sktl. § 2-33 første ledd.

3.1.2 Avgrensning av virksomhet for boets regning

Fortsetter ikke boet driften av konkursdebitors virksomhet, men avvikler virksomheten på hurtigste måte, kan det ikke anses å drive virksomhet for egen regning. I dette tilfelle vil boet ikke bli skattepliktig verken for inntekter eller gevinster som fremkommer under avviklingen. Sml. HRD i Utv. II/453 og 463. Dette vil f.eks. gjelde når konkursboet realiserer formuesobjekter herunder varer, driftsmidler og aksjer selv om konkursdebitor ville vært skattepliktig. Videre gjelder skattefritaket for mer passiv avkastning av boets midler, f.eks. renter av bankinnskudd, utbytte av aksjer, leieinntekt av fast eiendom og festeavgifter. Det samme gjelder for andre inntekter som inngår i boet som f.eks. livrenter og arbeidsinntekt for konkursdebitor.

Driver boet på den annen side virksomhet for egen regning, vil boet bli skattepliktig for denne virksomheten.

Fortsetter boet driften i begrenset utstrekning må det vurderes konkret om dette kan anses som et ledd i avviklingen eller om boet må anses å drive virksomhet for egen regning. Ved denne vurderingen legges det vekt på hvor stor innsats det skal til, hvor lang tid driften varer og hvor stort tapet ville vært ved å avslutte med en gang. Slik vurdering må bl.a. foretas når boet fullfører påbegynt produksjon av varer eller av arbeid under

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utførelse, fortsetter virksomhet i de ansattes oppsigelsestid eller fortsetter driften av skip for å fullføre et certeparti.

Påtar boet seg nye oppdrag, vil dette som hovedregel anses som virksomhet for boets regning.

3.1.3 Fastsetting av boets inntekt av virksomhet

Driver boet virksomhet for egen regning, skal alle bruttoinntekter i denne virksomheten føres til inntekt. Dette vil f.eks. gjelde inntekter av vanlig omsetning, sml. HRD i Utv. II/463 og URD i Utv. III/984, innskuddsrenter av driftskapital i bank, sml. FIN i Utv. II/46. Det samme gjelder gevinster ved salg av driftsmidler brukt i virksomhet som vil være skattepliktig for boet. Gevinsten må beregnes med utgangspunkt i driftsmidlenes inngangsverdi for boet. Om boets inngangsverdi, se nedenfor.

Boet skal ha fradrag for alle kostnader som knytter seg til de inntekter som blir skattlagt på boets hånd, herunder avskrivning på driftsmidler og nedskrivning på kundefordringer. Kostnader som knytter seg til både skattepliktig inntekt og til den ikke skattepliktige del av boets avvikling, må fordeles skjønnsmessig.

Boet kan nedskrive egne salgsvederlag på saldo og føre gevinst/tap på sin egen gevinst- og tapskonto når betingelsene for øvrig er oppfylt.

3.1.4 Konkursomkostninger

Konkursomkostninger kan ikke fradras inntekten.

3.1.5 Underholdsbidrag til konkursdebitor

Underholdsbidrag til konkursdebitor kommer fullt ut til fradrag i boets skattepliktige inntekt av virksomhet, jf. sktl. § 2-33 første ledd.

3.1.6 Inngangsverdi for boet

Inngangsverdi for de eiendeler boet har overtatt fra konkursdebitor og som inngår i boets virksomhet, fastsettes skjønnsmessig til omsetningsverdien ved konkursåpning i den utstrekning dette har betydning for saldoverdier og beregning av gevinst/tap ved salg. Dette gjelder også for omsetningsaktiva. (Umiddelbart etter konkursåpningen blir det holdt registreringsforretning hvor alle boets eiendeler blir verdsatt, se konkursloven § 80.)

3.1.7 Underskudd

Konkursboets underskudd i virksomhet som er drevet for boets regning, kan fremføres mot senere overskudd i boets virksomhet, men ikke mot inntekt hos konkursdebitor. Underskudd hos konkursdebitor kan heller ikke fradras i boets inntekt. Dette gjelder så vel underskudd til fremføring som årets underskudd. Se for øvrig emnet «Underskudd», pkt. 5.10.

3.1.8 Konkursdebitors avsetninger mv.

Boet kan ikke nedskrive konkursdebitors salgsvederlag vedrørende driftsmidler på boets saldoer, føre disse på boets gevinst- og tapskonto, eller inntektsføre vedkommendes negative saldoer. Boet overtar ikke konkursdebitors gevinst- og tapskonto.

3.2 Skatteklasse

Boet lignes i klasse 0, jf. sktl. § 15-4 niende ledd.

3.3 Formelle regler

3.3.1 Selvangivelse

Boet har plikt til å levere selvangivelse for eventuell skattepliktig virksomhet etter de vanlige regler og frister, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

3.3.2 Forhåndsligning

Om forhåndsligning, se lignl. § 4-7 nr. 8 og emnet «Forhåndsligning».

4 Ligning av konkursdebitor

4.1 Formue

Under konkursbehandling skal konkursdebitor lignes for eiendeler som ikke inndras i boet. Konkursdebitor skal ikke ha fradrag for gjeld som er anmeldt og blir godkjent i konkursboet.

4.2 Inntekt

4.2.1 Generelt

Konkursdebitor skal lignes for følgende

- inntekt/underskudd i tidligere år og i det år konkurs åpnes frem til konkursåpningen
- inntekt som han har etter konkursåpningen og som ikke trekkes inn i konkursboet, se FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/51
- underholdsbidrag utbetalt fra konkursboet, jf. sktl. § 2-33 første ledd

Konkursdebitor skal ikke lignes for inntekter av virksomhet som drives for boets regning. Om hvilke inntekter dette er, se pkt. 3.1.2. Det samme gjelder boets salg av formuesobjekter, herunder omsetningsaktiva og driftsmidler.

Overføring av formuesobjekter fra konkursdebitor til konkursboet, behandles ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav h.

4.2.2 Betinget avsatte gevinster mv.

Konkursdebitor må gjøre opp for betinget avsatte gevinster som ikke var benyttet ved konkursåpning. Dette kan gjøres enten ved å oppfylle betingelsene eller å bli skattlagt, eventuelt ved endring av ligning. Se emnet «Betinget skattefritak».

4.2.3 Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet

Ved realisasjon av gjenstander som ikke inngår i boet eller tilbakeleveres av boet, f.eks. fordi de er overbeheftet, vil konkursdebitor formelt stå som selger. Konkursdebitor beholder sin inngangsverdi på slike gjenstander. Gevinst/tap ved realisasjon vil i utgangspunktet være skattepliktig/fradragsberettiget hos konkursdebitor. Dette gjelder selv om hele eller deler av salgssummen går til dekning av pantekreditorenes tilgodehavende eller inndras i boet. Om et tilfelle hvor gevinst likevel ble ansett å være skattefri, se LRD 17. juni 1982 (Agder) i Utv. 1982/490.

4.2.4 Konkursomkostninger

Konkursomkostninger kan ikke fradras i konkursdebitors inntekt.

4.2.5 Spesielt om virksomhet som trekkes inn i boet

Konkursåpning regnes som opphør av virksomhet for konkursdebitor når virksomheten trekkes inn i konkursboet. Konkursdebitor skal levere næringsoppgave for virksomheten som viser konkursdebitors inntekt/underskudd i konkursåret frem til konkursåpning.

Ved dette oppgjøret kan personlig konkursdebitor (når betingelsene for øvrig er oppfylt) avsette til tap på utestående fordringer som ikke er innbetalt til boet ved årets utgang, se emnet «Fordringer».

Når konkursdebitor er et aksjeselskap, vil det bare kunne tas hensyn til verdireduksjoner som allerede er inntrådt ved konkursåpningen, som tap på utestående fordringer.

Om behandling av negative saldoer, tomme positive saldoer og gevinst- og tapskonto på personlig konkursdebitors hånd, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Aksjeselskap som går konkurs anses likvidert ved konkursåpningen. Om behandling av skatteposisjoner ved likvidasjon av selskap, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 13.

Ved oppgjøret for det år konkursen ble åpnet kan konkursdebitor ikke

- avskrive driftsmidler som trekkes inn i boet
- avsette til selvassuransefond vedrørende skip som konkursboet har overtatt før årets utgang.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.3 Underskudd

4.3.1 Årets underskudd

Konkursdebitors underskudd oppstått i konkursåret, kan trekkes fra i konkursdebitors øvrige inntekter samme år, og i inntekter til skattytere som konkursdebitor lignes sammen med (ektefelle og mindreårige barn) uavhengig av når i inntektsåret konkursen ble åpnet. Underskudd i konkursboet er ikke fradragsberettiget for konkursdebitor.

4.3.2 Tilbakeføring av underskudd

Konkursåpning anses som opphør av konkursdebitors virksomhet dersom virksomheten trekkes inn i konkursboet. Om tilbakeføring av underskudd i virksomhet, se emnet «Underskudd», pkt. 6.

4.3.3 Framføring av underskudd

Om begrensning av framføring av konkursdebitors underskudd oppstått i konkursåret eller i tidligere år, se sktl. § 14-6 tredje ledd og emnet «Underskudd», pkt. 5.10.

Konkursdebitors underskudd oppstått etter konkursåret, kan framføres til fradrag i senere år.

Om underskuddsfremføring i deltakerlignede selskaper ved konkurs, se emnet «Underskudd», pkt. 5.10.2.

5 Ligning av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs

Når selskapet går konkurs anses selskapet likvidert på tidspunktet for konkursåpning. Dette gjelder både for aksjeselskap og deltakerlignede selskap. Om ligning av aksjonærene, se emnet «Aksjer – realisasjon». Om ligning av deltaker i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

6 Ligningen av konkurskreditorene

Om betingelser og tidspunktet for kreditorenes fradrag for tap i forbindelse med konkursen, se emnene «Tap» og «Fordringer».

7 Skattestedet

Konkursboer betaler kun statsskatt, jf. sktl. § 3-2 og § 2-36 annet ledd.

Kontingenter

– *Sktl. § 6-1, § 6-18 til § 6-20.*

1 Generelt

1.1 Oversikt over fradragsretten

Foreningskontingenter er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-18.

Kontingenter kan likevel være fradragsberettigede etter

– sktl. § 6-19 og § 6-20. Dette vil gjelde, innenfor visse begrensninger, for kontingenter betalt til
  – arbeidstakerorganisasjon, se pkt. 2
  – Norges Fiskarlag, se pkt. 3
  – arbeidsgiverforening, se pkt. 4
  – yrkes- og næringsorganisasjon, se pkt. 5
– sktl. § 6-1 første ledd. Dette vil gjelde kontingenter betalt til serviceorganisasjon for næringslivet. Nærmere om kontingenter som etter en konkret vurdering kan være fradragsberettigede som driftskostnad etter sktl. § 6-1 første ledd, se pkt. 6

Om behandling av arbeidstaker når arbeidsgiver dekker arbeidstakers kontingent, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

1.2 Fradragsrett ved kontingent til organisasjon som faller inn under flere kategorier

En forening kan falle inn under flere av kategoriene ovenfor. Det skal da gis fradrag etter det gunstigste alternativ. Selv om en forening ikke er godkjent som serviceorganisasjon etter listen som ligger på skattetaten.no/serviceorganisasjoner, kan det likevel være fradragsrett for kontingenten etter andre kategorier.

1.3 Fradragsrett ved kontingent til flere typer organisasjoner

Det gis ikke samtidig fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon, Norges Fiskarlag og/eller kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon. Skattyter kan selv velge hvilken kontingent han krever fradrag for.

Krever skattyter fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening og kontingent til næringsorganisasjon, kan den samlede kontingent ikke overstige 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret.

Krever skattyter fradrag for kontingent til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon), får dette ingen betydning for vedkommendes krav på fradrag for andre kontingenter.

2 Arbeidstakerorganisasjon

2.1 Betingelser for fradragsrett

Lønnstakere kan etter sktl. § 6-20 kreve fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon (fagforening) når følgende vilkår er oppfylt

- arbeidstakerorganisasjonen må vesentlig ta seg av medlemmenes lønns- og arbeidsvilkår (ved lønnsforhandlinger, tariffavtaler mv.)
- organisasjonen må være landsomfattende og normalt organisere lønnstakere fra flere enn én bedrift. Kontingent til foreninger som bare har medlemmer innenfor en bestemt bedrift eller et enkelt konsern, vil ikke være fradragsberettiget. Om dispensasjon fra kravet om å være landsomfattende, se pkt. 2.2
- for andre enn statsansatte må foreningen ha inngått tariffavtale på vegne av medlemmene.
- for statsansatte må foreningen ha forhandlingsrett etter lov 18. juli 1958 nr. 2 om offentlige tjenestetvister. Dette omfatter foreninger organisert gjennom følgende hovedsammenslutninger
  - LO Stat
  - Akademikerne
  - Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)
  - Unio
- Forhandlingsrett for statsansatte har foruten hovedsammenslutningene også
  - Norges ingeniørorganisasjon (NITO)
  - Norges Farmaceutiske Forening (NFF)
  - Skipskontrollens Forening (SKF)

Lønnstakeren må være i lønnet arbeid i inntektsåret. Pensjonister og andre som ikke har vært yrkesaktive i noen del av inntektsåret, vil ikke få fradrag selv om de betaler kontingent. Lønnstakere som i perioder av inntektsåret ikke er yrkesaktive, vil likevel få fradrag for all kontingent som er betalt i året innenfor fradragsrammen.

2.2 Dispensasjon fra kravet om å være landsomfattende

FIN kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende, jf. sktl. § 6-20 annet ledd siste punktum.

Det er gitt dispensasjon for følgende organisasjoner

- Helgedagsbetjeningens forening (Oslo Sporveier)
- Veritas funksjonærforening.

2.3 Utenlandsk arbeidstakerorganisasjon

Det gis fradrag for kontingent betalt til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon i annen EØS-stat som har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene, så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

2.4 Fradragsbegrensning

Fradrag for kontingent er begrenset til kr 3 850 per år sammenlagt for delen til forbund og til lokal forening. Er kontingent bare betalt for en del av året, reduseres maksimumsbeløpet forholdsmessig.

Den del av kontingenten som dekker ytelser (varer og tjenester) som ligger utenfor virksomheten som fagforening, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget som kontingent. Det gis likevel fradrag for premie til kollektiv forsikring som inngår i fagforeningskontingenten, jf. sktl. § 6-20 fjerde ledd. Samlet fradrag kan ikke overstige beløpsgrensen for fradrag for fagforeningskontingent. Se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

Ektefeller kan bare kreve fradrag for egen kontingent. Har begge ektefeller krav på fradrag, gjelder maksimalbeløpet særskilt for hver av dem.

Dersom lønnstakeren betaler kontingent til to foreninger, og medlemskap i hver enkelt gir fradragsrett, begrenses det samlede fradrag til kr 3 850 (tillegg nr. 2 til Riksskattestyrets rundskriv nr. 568/avd. I, Utv. 1977/434).

Om fradrag når forsikringspremie er inkludert i kontingenten, se pkt. 5.3 og emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

2.5 Minstefradrag

Fradrag for kontingenten inngår ikke i et eventuelt minstefradrag.

2.6 Dokumentasjon av innbetalt kontingent

2.6.1 Kontingenten er innrapportert

Etter lignl. § 5-2 nr. 3 plikter arbeidsgiveren å innrapportere den innbetalte fagforeningskontingenten. Dette gjelder uansett om kontingenten er trukket i lønnen eller betalt direkte av lønnstakeren til foreningen. I sistnevnte tilfelle skal lønnstakeren levere en attestert oppgave fra fagforeningskassereren til sin siste arbeidsgiver. Betales kontingent til både lokalforening og forbund/hovedforening, skal begge fagforeningskasserere sende oppgave til arbeidsgiveren (via lønnstakeren).

2.6.2 Kontingenten er ikke innrapportert

I noen tilfeller vil skattyteren i selvangivelsen kreve fradrag for fagforeningskontingent som ikke er innrapportert av arbeidsgiver. Fradragsretten faller ikke av denne grunn bort, men skattyter må kunne dokumentere fradraget.

3 Norges Fiskarlag

Norges Fiskarlag organiserer både arbeidstakere og arbeidsgivere innen fiske, og er i tillegg en yrkes- og næringsorganisasjon.

Fiskere som mottar mannskapslott og/eller hyre kan få fradrag for personlig medlemskontingent etter samme regler som for kontingent til arbeidstakerorganisasjoner, se pkt. 2.

Næringsdrivende skattytere vil kunne få fradrag for betalt personlig medlemskontingent, tariffavgift og fartøyskontingent til Norges Fiskarlag med inntil kr 3 850 eller 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret dersom dette gir høyere fradrag. Mannskapslott kan ikke likestilles med utbetalt lønn ved beregningen av den fradragsberettigede kontingentens størrelse.

Om vilkår for øvrig, se nedenfor.

4 Arbeidsgiverforening

4.1 Betingelse for fradrag

4.1.1 Generelt

Arbeidsgivere kan etter sktl. § 6-19 kreve fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening.

Med arbeidsgiverforening menes enhver sammenslutning av arbeidsgivere eller arbeidsgiverforeninger, som har til formål å ivareta arbeidsgivernes interesser overfor deres arbeidstakere. Næringsorganisasjoner, dvs. organisasjoner som primært ivaretar medlemmenes næringsøkonomiske og næringspolitiske interesser, omfattes ikke av denne bestemmelsen. Om eventuell fradragsrett for kontingent til slike organisasjoner, se pkt. 5.

Kontingent til forening med blandet funksjon vil bare komme til fradrag etter denne regel med en forholdsmessig del, basert på omfanget av arbeidsgivervirksomheten sammenlignet med virksomheten totalt.

Dersom en arbeidsgiver nekter å inngå tariffavtale med en ansatt som er organisert, bortfaller fradragsretten for kontingent til arbeidsgiverforening i sin helhet.

4.1.2 Særkontingent

SKD kan etter konkret vurdering gi samtykke til helt eller delvis fradrag for særkontingent til bransjeforening eller landssammenslutning som er tilsluttet en arbeidsgiverforening.

4.1.3 Arbeidgiverforening i annen EØS-stat

Kontingent betalt til tilsvarende arbeidsgiverorganisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

4.1.4 Fradragsbegrensning

Fradraget for kontingent til arbeidsgiverforening er begrenset oppad til 2 promille av medlemsbedriftens samlede lønnsutbetaling i året forut for inntektsåret.

Med samlet utbetalt lønn menes kontantlønn, skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Også lønn ytet for arbeid utført i utlandet, skal inngå i utbetalt lønn i denne sammenheng.

Dersom skattyteren er medlem i flere foreninger mv. gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent, herunder kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner.

5 Yrkes- og næringsorganisasjoner

5.1 Betingelser for fradragsrett

5.1.1 Generelt

Fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner kan kreves når

- skattyteren er næringsdrivende
- organisasjonen har til hovedformål å ivareta de økonomiske interesser for den virksomhet (yrke) skattyteren deltar i
- organisasjonen er landsomfattende, slik at den er åpen for alle yrkesutøvere/næringsdrivende innen en viss kategori. Forening tilsluttet en hovedsammenslutning regnes som landsomfattende.

5.1.2 Bortforpaktning/utleie

Skattyter som bortforpakter gårdsbruk og næringsdrivende som midlertidig leier ut virksomheten, har krav på fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon.

5.1.3 Tvilstilfelle

Er det tvil om en sammenslutning skal regnes som en yrkes- eller næringsorganisasjon, avgjøres spørsmålet av SKD.

5.1.4 Dispensasjon

Når særlige grunner foreligger, kan SKD avgjøre at kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner skal være fradragsberettiget selv om den ikke er landsomfattende.

5.1.5 Næringsråd

Kontingent til næringsråd er ikke fradragsberettiget som kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, jf. FIN 27. november 1985 i Utv. 1985/677.

5.1.6 Yrkes- og næringsorganisasjon i annen EØS-stat

Kontingent betalt til tilsvarende organisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

5.2 Fradragsbegrensning

5.2.1 Generelt

Fradrag for betalt kontingent kan ikke gis med høyere beløp enn

- kr 3 850, eller
- 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret, dersom dette gir et høyere fradrag, jf. § 6-19 annet ledd fjerde punktum.

Med samlet utbetalt lønn menes kontantlønn, skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Også lønn ytet for arbeid utført i utlandet, skal inngå i utbetalt lønn i denne sammenheng.

Dersom skattyteren er medlem i flere organisasjoner, gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent, herunder kontingent til arbeidsgiverforening mv.

5.2.2 Flere næringer

Dersom skattyter deltar i flere næringer, er det bare lønnsutbetalinger i næringer som det er betalt fradragsberettiget kontingent for, som skal tas med ved beregning av fradragsbegrensningen.

5.2.3 Ektefeller

For næringsdrivende ektefeller gjelder fradragsbegrensningen for hver av dem.

Dette gjelder også for felles bedrift. Utbetalt lønn som beregningsgrunnlag for maksimal fradragsrett, må i så fall fordeles mellom ektefellene i samme forhold som virksomhetsinntekten er fordelt.

5.3 Ikke fradragsberettiget del av kontingent

Den del av kontingenten som går til dekning av forsikringspremie eller til andre formål utenfor virksomheten som næringsorganisasjon, er ikke fradragsberettiget som kontingent.

5.4 Flere kommuner

Forskuddspliktige gis fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon i næringskommunen(e).

6 Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon)

6.1 Generelt

Kontingent betalt til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon) vil være fradragsberettiget som driftskostnad etter sktl. § 6-1. Dette gjelder dersom organisasjonen utelukkende fungerer som et ledd i medlemmenes virksomhet, i den forstand at medlemmene gjennom kontingent bare belastes for kostnader som ville vært fradragsberettigede dersom de var utredet direkte av vedkommende medlem. Dette vil f.eks. gjelde kontingent til regnskapslag i jordbruket, visse serviceforeninger mv.

Det er ikke noen beløpsmessig begrensning i fradragsretten for disse kontingentene.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.2 Kombinert forenings- og servicevirksomhet

6.2.1 Generelt

Driver en organisasjon både servicevirksomhet og regulær foreningsvirksomhet, anses den ikke lenger som serviceorganisasjon. Dette gjelder selv om den regulære foreningsvirksomhet er liten. Organisasjonen kan eventuelt være en yrkes- og næringsorganisasjon hvor kontingentene er fradragsberettigede, jf. pkt. 5.

6.2.2 Utskilt servicevirksomhet

Dersom det ved siden av ordinær foreningsvirksomhet ytes bistand av rent teknisk, regnskapsmessig eller lignende art, er kontingent til dekning av kostnadene i denne virksomheten fradragsberettiget som en ordinær driftskostnad så fremt denne virksomheten både forretnings- og regnskapsmessig er organisert som en egen avdeling. Denne avdelingen må faktisk (administrativt og regnskapsmessig) være utskilt fra foreningen med f.eks. egne ansatte og egne lokaler mv. Det er imidlertid ikke noe krav at servicevirksomheten er organisert som en egen juridisk enhet.

6.3 Oversikt over avgjørelser etter sktl. § 6-1 første ledd

En oversikt over avgjørelser om fradrag etter sktl. § 6-1 første ledd for kontingent til en del serviceorganisasjoner er tatt inn på skatteetaten.no/serviceorganisasjoner.

Det er i denne oversikten ikke tatt stilling til en eventuell fradragsrett etter sktl. § 6-19 og § 6-20 for kontingent til arbeidsgiverforening, arbeidstakerorganisasjon (fagforening) eller yrkes- og næringsorganisasjon. Om eventuell fradragsrett etter sktl. § 6-19 og § 6-20, se pkt. 4 og pkt. 2.

Kontroll

- *Lignl. § 3-5, § 3-6, §§ 6-1 til 6-5, § 6-8, § 6-9, § 8-2, § 10-2, § 10-6, § 10-9, § 12-1*
- *Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om HMS-kort på bygge- og anleggsplasser*
- *Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll (lignl.)*
- *Forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste*
- *EMK art. 8*

1 Generelt

Skattyters plikt til å gi opplysninger om egne forhold etter krav fra ligningsmyndighetene er knyttet til opplysningenes innhold. Tilsvarende gjelder for tredjepartsopplysninger som skal gis etter krav fra ligningsmyndighetene.

Lignl. § 6-2 har regler om plikt for advokater og andre til å gi opplysninger om klienters pengeoverføringer, innskudd og gjeld.

2 Kontrollopplysninger fra skattyter

2.1 Generelt

Skattekontoret og Skattedirektoratet eller den som disse gir særskilt fullmakt, kan pålegge selvangivelsespliktige skattytere å gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne, jf. lignl. § 6-1 nr. 1. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av hvor opplysningene finnes.

Ligningsmyndighetene kan be om opplysninger når de finner grunn til det, og har ingen plikt til å begrunne en iverksatt kontrollundersøkelse, selv om skattyter skulle anmode om slik begrunnelse. Det er heller ikke noe krav at det foreligger mistanke om skatteunndragelse.

2.2 Hvilke opplysninger som kan innhentes

Opplysningsplikten etter lignl. § 6-1 gjelder faktiske opplysninger. Juridiske vurderinger foretatt av skattyteren selv eller andre er ikke omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger.

Plikten til å gi opplysninger omfatter opplysninger som skattyteren faktisk har, uavhengig av om vedkommende har plikt til å oppbevare dem.

Plikten til å gi opplysninger forutsetter at opplysningene kan være egnet som kontrollmiddel for skatte- eller avgiftsplikten. Rammen for opplysningsplikten følger av den til en hver tid gjeldende skatte- eller avgiftslovgivning. Det kreves imidlertid ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatte- eller avgiftsplikten. Har ligningsmyndighetene påvist at opplysningene generelt anses å være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten, kan opplysningene kreves, uten noen nærmere vurdering av skattyters konkrete forhold. Se nærmere HRD i Utv. 2000/1013 (Rt. 2000/788) og Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.4.5.2.

Før opplysninger innhentes, må ligningsmyndighetene foreta en konkret vurdering av om de aktuelle opplysningene kan være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten og kontrollen av denne. Det må foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysningene antas å kunne ha for myndighetene, sammenholdt med den byrde som pålegges den opplysningspliktige.

Fremleggelsesplikten etter lignl. § 6-1 omfatter ikke opplysninger som utelukkende gjelder andre skattyteres ligning eller kontrollen av denne.

Pålegget om å legge opplysninger fram bør som hovedregel være skriftlig. Ligningsmyndighetene bør spesifisere pålegget på en slik måte at det ikke byr på store vanskeligheter for skattyter å oppfylle plikten.

2.3 Hvordan opplysningene skal innhentes

Plikten til å gi opplysninger omfatter alle måter som opplysningene kan gis på. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, jf. lignl. § 6-1 nr. 1 annet punktum. Opplistingen er ikke uttømmende. "Sammenstille" innebærer at skattyteren kan pålegges å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder, for eksempel en database.

Skattekontoret avgjør omfanget av kontrollundersøkelser, herunder hvilke inntektsår som skal omfattes av kontrollen. Det er imidlertid ikke adgang til å endre ligningen mer enn 10 år tilbake i tid, jf. lignl. § 9-6 nr. 1, se nærmere emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 4.1.

2.4 Forholdet til EMK og personopplysningsloven

Skattyter er beskyttet av EMK art. 8 nr. 1 om at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Se nærmere Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.4.5.2. Adgangen til å innhente opplysninger må også vurderes etter personopplysningsloven (lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven)).

2.5 Særlig om kontroll av bokføringen

Som ledd i skatte- og avgiftskontrollen kan skattemyndighetene kontrollere om skattyter overholder bokføringsregelverket, jf. lignl. § 6-1 nr. 1. Slik kontroll kan også foretas før utløpet av oppgavefristene. Avdekkes det mangler ved bokføringen, kan reglene om bokføringspålegg og tvangsmulkt få anvendelse, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», pkt. 3.

2.6 Særlig om utenlandsforhold

Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskap eller innretning, jf. lignl. § 6-1 nr. 2 første punktum. Opplysningene kan kreves

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

gitt på en slik måte som nevnt i pkt. 2.3, hvis opplysningene er i skattyters besittelse. Utgjør eierandelen 50 % eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskap eller innretning, plikter skattyter å fremskaffe opplysningene, jf. lignl. § 6-1 nr. 2, tredje punktum.

Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende inntektsår, jf. lignl. § 6-1 nr. 2, fjerde punktum.

Om særskilt dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende mv., se emnet «Utland – internprising (transfer pricing)», pkt. 6.

2.7 Hvilke personer som opplysningsplikten påhviler

I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten foretakets innehaver, jf. lignl. § 6-1 nr. 4, første punktum. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder, jf. lignl. § 6-1 nr. 4, annet punktum.

For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, påhviler plikten personens, selskapets eller innretningens norske representant, jf. lignl. § 6-1 nr. 4 siste punktum.

2.8 Forholdet til taushetsplikten

Den som etter lignl. § 6-1 kan pålegges å gi opplysninger, jf. ovenfor, plikter å gi slike opplysninger uavhengig av den taushetsplikt som vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte, jf. lignl. § 6-1 nr. 3 første punktum. Forutsetningen er at opplysningene har betydning for skattyters egen bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Se for eksempel HRD i Utv. 2000/1013 (Rt. 2000/788) (Timebestillingslister for en psykolog var underlagt lovbestemt taushetsplikt, men skattyter var forpliktet til å legge disse fram, uavhengig av taushetsplikten.)

Opplysninger i pasientjournaler vil bare unntaksvis være egnet som kontrollmiddel for skatte- eller avgiftsplikten, og vil normalt ikke kunne kreves fremlagt. Skulle det oppstå tilfeller hvor de kan ha betydning, må det foretas en avveining mellom skattemyndighetenes behov for å få dem fremlagt og de særlig sterke personverninteressene i slike saker. Det må foreligge meget tungtveiende kontrollhensyn for at det skal være aktuelt å kreve innsyn i journalopplysninger i medhold av lignl. § 6-1 nr. 1, se FIN 4. februar 2015.

Om en tannleges plikt til å utlevere timebestillingsbok som også inneholdt private notater, se SKD 21. februar 1990 i Utv. 1990/277.

Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan bare legges fram etter samtykke fra Kongen, jf. lignl. § 6-1 nr. 3 annet punktum.

3 Kontrollopplysninger fra tredjepart

3.1 Generelt

Lignl. § 6-2 har regler om plikter for tredjepart til, etter krav fra ligningsmyndighetene, å gi opplysninger som kan få betydning for andres ligning.

Et tredjepartsforhold innebærer at det foreligger et tilknytningsforhold mellom den opplysningspliktige og den som skattemyndighetene krever opplysninger om, for eksempel et eksisterende eller et tidligere kontraktsforhold.

Enhver tredjepart plikter, etter krav fra ligningsmyndighetene, å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning, jf. lignl. § 6-2 nr. 1, jf. nr. 3. Det er uten betydning hva slags tredjepartsforhold som foreligger mellom den som skal gi opplysningene og den opplysningene gjelder. Opplysningene må imidlertid være egnet til å bidra til avklaring av noens skatte- eller avgiftsplikt, jf. Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.5.1.6.

I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til tredjepartens næringsvirksomhet, plikter fysiske personer likevel bare å gi opplysninger om nærmere bestemte tredjemannsforhold, se pkt. 3.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2 Opplysninger fra fysiske personer som ikke knytter seg til tredjepartens næringsvirksomhet

3.2.1 Opplysninger om arbeid på bygg og anlegg

Etter krav fra ligningsmyndighetene plikter den som får utført arbeid på bygg eller anlegg å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv., samt hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet, jf. lignl. § 6-2 nr. 3 bokstav a. Det skal gis opplysning om varelevering og varekjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.

3.2.2 Opplysninger om fordringer og gjeld mv.

Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld til en navngitt person, bo, selskap eller innretning, jf. lignl. § 6-2 nr. 3 bokstav b. I tillegg skal det gis opplysninger om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.

Opplysningsplikten gjelder krav om opplysning knyttet til navngitt person og selskap mv. Om finansinstitusjoners opplysningsplikt over innskudds- og lånekonti, se emnet «Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger)».

3.2.3 Opplysninger om leieforhold

Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller som bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om forholdet med betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten, jf. lignl. § 6-2 nr. 3 bokstav c.

3.2.4 Lønn og annen godtgjøring for arbeid

Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker, jf. lignl. § 6-2 nr. 3 bokstav d.

3.2.5 Mellommenn

Oppdragsgiver plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom, jf. lignl. § 6-2 nr. 3 bokstav e.

3.3 Hvilke opplysninger som kan innhentes

Opplysningsplikten gjelder bare faktiske opplysninger. Juridiske vurderinger er ikke omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger. Plikten til å gi opplysninger omfatter all dokumentasjon som tredjemann faktisk har, uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare slik dokumentasjon.

Rammen for opplysningsplikten følger av den til enhver tid gjeldende skatte- og avgiftslovgivning. Det kreves ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsetting. Avgjørende er om opplysningene er relevante ved skatte- eller avgiftsfastsettingen.

Før opplysninger innhentes, må ligningsmyndighetene foreta en konkret vurdering av om de aktuelle opplysningene kan være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten og kontrollen av denne. Det må foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysningene antas å kunne ha for myndighetene, sammenholdt med den byrde som pålegges den opplysningspliktige.

Pålegget om å gi opplysninger bør som hovedregel være skriftlig. Ligningsmyndighetene bør spesifisere pålegget på en slik måte at det ikke byr på vanskeligheter for den opplysningspliktige å oppfylle plikten.

3.4 Hvordan opplysningene skal innhentes

Plikten til å gi opplysninger omfatter alle måter som opplysningene kan gis på. Ligningsmyndighetene kan kreve at den opplysningspliktige dokumenterer opplysningene

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, jf. lignl. § 6-2 nr. 5 som viser til § 6-1 nr. 1 annet punktum. Opplistingen er ikke uttømmende. "Sammenstille" innebærer at skattyteren kan pålegges å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder, for eksempel en database, jf. Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.4.5.2.

3.5 Målretting av kontroller

Målretting av kontroller innebærer at det foretas kontroller for å finne tjenlige kontrollobjekter. Dette kan for eksempel gjelde lister over kunder som har kjøpt eller solgt varer eller tjenester, kunder som har mottatt kundefordeler, bonuspoeng mv. Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn, jf. lignl. § 6-2 nr. 4.

For at det skal foreligge særlig grunn må det foreligge indikasjoner på mulige skatte- og avgiftsunndragelser, og det må foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken nytte de innhentede opplysningene antas å ha for etaten, holdt opp mot den byrde som pålegges de opplysningspliktige.

3.6 Forholdet til EMK og personopplysningsloven

Den opplysningspliktige er beskyttet av EMK art. 8 nr. 1 om at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Se nærmere Prop. 141 L (2012-2013) pkt. 2.5.1.6 og Prop. 150 LS (2012-2013) pkt. 12.6.6. Adgangen til å innhente opplysninger må også suppleres av personopplysningsloven (lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven)).

3.7 Forholdet mellom opplysningsplikt og taushetsplikt

Advokater og andre tredjeparter plikter å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld på tredjemanns konto tilhørende skattyter (klientkonto), jf. lignl. § 6-2 nr. 2. Det samme gjelder hvem som er parter i overføringene. Slike opplysninger kan kreves uavhengig av lovbestemt taushetsplikt. Dokumentasjonsplikten etter § 6-2 nr. 5 jf. § 6-1 nr. 1 annet punktum går ikke lenger enn det som er nødvendig for å bekrefte opplysningene som blir gitt om pengeoverføringer, innskudd og gjeld og om eventuelle parter.

Plikten til å gi andre opplysninger står som utgangspunkt tilbake for taushetsplikt som påligger den som avkreves opplysningene. Dette gjelder for eksempel den taushetsplikten som følger av advokatrollen. Opplysninger om advokaters rådgivning og klientens rettsstilling omfattes av taushetsplikten og omfattes ikke av den opplysningsplikten som følger av lignl. § 6-2 nr. 1. Opptrer advokaten på andre områder utenfor rollen som rettshjelper, må advokaten likestilles med øvrige aktører på det aktuelle området.

Utfører advokaten et oppdrag som faller inn under eiendomsmeglingsloven vil det være eiendomsmeglingslovens regler om taushetsplikt som setter grenser for plikten til å gi opplysninger som omfattes av lignl. § 6-2 nr. 1.

3.8 Hvilke personer opplysningsplikten påhviler

I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten foretakets innehaver, jf. lignl. § 6-2 nr. 6, første punktum. I selskap, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder, jf. lignl. § 6-2 nr. 6, annet punktum.

3.9 Plikt til å vise HMS-kort for arbeidstaker på bygge- og anleggsplass

Etter forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om HMS-kort på bygge- og anleggsplasser, plikter arbeidsgiver og enkeltpersonsforetak å sørge for at alle som utfører arbeid på bygge- og anleggsplass har HMS-kort som er utstedt av godkjent kortutsteder, jf. forskriften § 4 jf. § 3. Ligningsmyndighetene kan kreve HMS-kortet framlagt i forbindelse med stedlige kontroller, jf. lignl. § 6-9.

3.10 Kontrollopplysninger fra offentlig organ

Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv., jf. lignl. § 6-3.

Som utgangspunkt står plikten til å gi opplysninger tilbake for lovbestemt taushetsplikt som myndigheten mv. er pålagt, men organer som er nevnt i lignl. § 6-3 nr. 2 kan gi visse oppregnede opplysninger uavhengig av taushetsplikten.

3.11 Kontrollopplysninger fra tilbyder av elektronisk kommunikasjon

Når særlige hensyn gjør det nødvendig og det foreligger mistanke om overtredelse av ligningsloven eller bestemmelser i medhold av den, kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller –tjeneste, å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger samt elektronisk kommunikasjonsadresse, jf. lignl. § 6-4.

4 Kontroll hos den opplysningspliktige

4.1 Generelt

Ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som har plikt til å gi opplysninger etter ligningsloven, jf. lignl. § 6-5 nr. 1 første punktum. Kontrollen kan skje hos skattyter selv, tredjepart, offentlig organ eller tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller – tjeneste.

4.2 Kontroll av personalliste

Det følger av bokføringsloven § 3a at arbeidsgivere i de bransjer som departementet bestemmer skal føre personalliste. Bokføringsforskriften § 8-5-6 gir regler om føring av personalliste, se nærmere emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», pkt. 2.3. Skatteetaten kan med hjemmel i lignl. § 6-5 kontrollere listen. Se SKD melding 8/2013 i Utv. 2013/1761.

4.3 Befaring i private hjem

Den opplysningspliktige plikter ikke å gi adgang til kontrollundersøkelse i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves derfra og kontrollen knytter seg til denne næringen, jf. lignl. § 6-5 nr. 1 annet punktum. Det vil for eksempel ikke være adgang til å kreve tilgang til skattyters hjem for å undersøke om en bolig tilfredsstiller vilkårene for å kunne fritakslignes. Den opplysningspliktige kan imidlertid gi ligningsmyndighetene adgang til sitt private hjem, hvis han ser seg tjent med det. Se Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.6.5.1.

4.4 Nærmere om hva som kan kontrolleres

Ved kontrollen plikter vedkommende å gi de opplysninger som vedkommende i følge lignl. § 6-1 til § 6-4 er pliktig til å gi, se nærmere pkt. 2.2 og pkt. 3.3. I tillegg kan skattyter pålegges å gi adgang til

- gjennomsyn av arkiver
- befaring og besiktigelse
- opptelling av eiendeler
- taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv.

Adgangen til å foreta slike undersøkelser gjelder bare så langt undersøkelsen har betydning for formålet med kontrollen.

Et arkiv i lovens forstand kan bestå av en blanding av papirbaserte dokumenter og elektronisk lagrede dokumenter. Et arkiv som er lagret på en harddisk eller en server, kan suppleres med dokumenter som er lagret på andre elektroniske medium. Det er ikke noe vilkår at det gjelder en dokumentsamling, og det kan følgelig også gjelde enkeltdokumenter.

Plikten til å gi adgang omfatter alle arkiver der ligningsmyndighetene har holdepunkter for å anta at det kan finnes opplysninger av betydning om det som skal kontrolleres. Dette gjelder ikke bare de arkivene eller deler av arkiv som spesielt omfatter

regnskapsmateriale. Ved kontroll hos skattyter kan ligningsmyndighetene ikke kreve adgang til arkiv eller deler av et arkiv som i sin helhet tilhører andre virksomheter. Hvis det ikke på forhånd er mulig å identifisere hvilke deler av et arkiv som gjelder den aktuelle skattyteren, kan fullt innsyn kreves, jf. HRD i Utv. 2007/1946 (Rt. 2007/1612). Ligningsmyndighetene er ikke bundet av anvisninger fra skattyter for å identifisere relevante opplysninger.

Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene, jf. lignl. § 6-5 nr. 2. Alle metoder for kopiering kan benyttes.

4.5 Sensitiv informasjon mv.

4.5.1 Generelt

Regelverket om gjennomsyn og kopiering av arkiver i ligningsloven § 6-5 og forskrift 8. mars 2013 nr. 258 inneholder ikke unntak for de tilfellene der informasjon i arkivet enten er omfattet av taushetsplikt, ikke har betydning for skattemyndighetene eller der kopieringen omfatter en uforholdsmessig mengde sensitiv taushetsbelagt informasjon. Hovedregelen er likevel at ligningsmyndighetene ikke skal kopiere hele skattyters arkiv dersom det inneholder sensitive opplysninger.

Hvis opplysningene er lagret på en slik måte at det er vanskelig å skille dem fra annet materiale ved kopiering av resten av arkivet, må ligningsmyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene. I en slik vurdering må det også legges vekt på skattemyndighetenes mulighet til å gjennomgå arkivet og foreta utskillelse av relevant materiale på stedet, som et alternativ til å kopiere hele skattyterens arkiv.

4.5.2 Særlig om pasientopplysninger

Opplysninger i pasientjournaler er informasjon av særlig sensitiv karakter. Dersom opplysninger i pasientjournaler er lagret på en slik måte at det er vanskelig å skille dem fra det øvrige materialet, må skattemyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene. Bestemmelsen er ikke til hinder for at ligningsmyndighetene gjennomgår arkivet og foretar utskillelse av relevant materiale på stedet i medhold av ligningsloven § 6-5 nr. 2, 2. pkt. Det kreves meget tungtveiende grunner for at pasientjournaler skal kunne kreves utlevert. Se brev fra FIN av 4. februar 2015.

4.6 Varsel om kontrollundersøkelse

I henhold til lignl. § 3-5 nr. 1 skal skattyter og andre opplysningspliktige gis rimelig varsel ved kontroll etter lignl. § 6-5. Varsling kan imidlertid unnlates dersom dette medfører at formålet med kontrollen settes i fare.

4.7 Rett og plikt til å være til stede under kontrollen

Skattekontoret kan kreve at den opplysningspliktige eller en fullmektig for ham er til stede under kontrollen og yter nødvendig bistand, jf. lignl. § 6-5 nr. 3.

Det er den opplysningspliktige selv eller den som den opplysningspliktige utpeker som skal yte den nødvendige veiledning og bistand. Hvor den opplysningspliktige ikke er til stede og ikke har angitt noen representant, kan ligningsmyndighetene ikke pålegge ansatte å yte nødvendig bistand, jf. Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.6.5.2.

Lignl. § 3-5 gir skattyter eller andre opplysningspliktige rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas med hjemmel i lignl. § 6-5. Retten til å være til stede gjelder bare hvis dette kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.

4.8 Rapport

Når det foretas kontroll etter lignl. § 6-5 skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysningene som innhentes om den skattyteren som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

undersøkelsen foretas hos, jf. lignl. § 3-5 nr. 2. Nærmere spesifikasjon om hva som skal protokolleres er gitt i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll § 7 første ledd. Rapporten skal oversendes skattyter, jf. forskriften § 7 tredje ledd.

5 Klage over pålegg

Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter lignl. kap. 6 kan påklage dette til Skattedirektoratet dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget, jf. lignl. § 3-6 nr. 1. Klagen kan være muntlig og må fremsettes for skattekontoret straks eller senest innen tre dager etter at pålegget er gitt.

Hvis skattekontoret ikke etterkommer klagen, skal den snarest mulig fremlegges for Skattedirektoratet. De dokumenter som nektes fremlagt skal forsegles inntil klagen er avgjort, jf. forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll § 6. Påklages pålegg om gjennomsyn av virksomhetens arkiv, skal pålegget etterkommes selv om klagen ikke er avgjort.

6 Anmodning fra politiet

Ligningsmyndighetene kan anmode politiet om å yte bistand ved kontroll, jf. lignl. § 6-8. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i lignl. § 6-5, jf. pkt. 4

7 Sanksjoner

En skattyter som ikke oppfyller pliktene etter ligningsloven til å gi opplysninger eller gi adgang til kontrollundersøkelse, risikerer skjønnsligning etter lignl. § 8-2 og tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 flg. hvis det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Se emnene «Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.» og «Tilleggsskatt»

Dersom tredjepart ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger etter lignl. kapittel 6 eller ikke gir adgang til kontroll etter § 6-5, kan dette gi grunnlag for en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer, jf. lignl. § 10-6 nr. 1.

Det følger av lignl. § 10-9 nr. 1 at skattekontoret kan ilegge den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven et overtredelsesgebyr. FIN har gitt forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste.

Skattyters eller tredjeparts manglende oppfyllelse av pliktene kan medføre straff etter lignl. §§ 12-1 og 12-2. Det følger av straffeloven 2005 § 21 at skyldkravet er forsett med mindre annet er bestemt. Tredjeparts opplysningssvikt omhandles i § 12-1. Det er ikke krav om at opplysningssvikten har hatt betydning for ligningen. § 12-2 omhandler skattyters og tredjeparters unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse. Medvirkning reguleres av straffeloven 2005 § 15.

Kostnader – allment om fradrag

– *Sktl. kap. 6.*
– *FSFIN § 6-51-1*

1 Generelt

Sktl. § 6-1 første ledd er hovedregelen for fradrag i alminnelig inntekt. Denne bestemmelsen gir rett til fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. En rekke særregler om fradragsrett fremgår av sktl. § 6-10 til § 6-32. Disse reglene kan presisere, innskrenke eller utvide den fradragsretten som ellers ville følge av § 6-1 første ledd. I § 6-51 er det oppstilt en særregel som begrenser fradragsrett for kostnader over kr 10 000 til de tilfeller hvor betalingen skjer via bank

eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling. Videre er det i § 6-24 og i §§ 6-40 flg. en del særregler som gir rett til fradrag uten at kostnaden knytter seg til erverv av skattepliktig inntekt. Nærmere regler om fradragsretten er også gitt i FSFIN og FSSD. Skattedirektoratets takseringsregler inneholder bestemmelser som standardiserer fradragsretten på en del områder.

Mange av særreglene om fradrag er behandlet andre steder i Lignings-ABC. I dette emnet behandles den generelle fradragsregelen i § 6-1 første ledd.

2 Forholdet til minstefradraget

Skattytere som har lønnsinntekt, pensjonsinntekt mv. som omfattes av sktl. § 6-31, kan kreve minstefradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader. Minstefradrag gis uavhengig av om skattyter faktisk har hatt kostnader. Kreves minstefradrag, kan kostnader som inngår i minstefradraget ikke fradragsføres i tillegg til minstefradraget. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4.2.

3 Kostnad må være pådratt (oppofret)

3.1 Generelt

For at det skal foreligge fradragsrett må det være pådratt en kostnad. Kostnader i skattelovens forstand forutsetter at det foreligger en oppofrelse eller en reduksjon i skattyters formuesstilling. En oppofrelse vil foreligge når kostnaden er forbrukt, for eksempel når den leieperiode det er betalt leie for er utløpt eller den periode det er betalt lønn for er utløpt.

3.2 Kostnader som knytter seg til en investering

Erverv av et formuesobjekt innebærer en investering, og ved ervervet skjer det da som utgangspunkt bare en ombytting av verdier. En slik ombytting innebærer ingen oppofrelse. Inngangsverdien må normalt aktiveres og fradragsføring skjer på et senere tidspunkt når oppofrelse anses å finne sted. Det samme gjelder kostnader som knytter seg til selve investeringen, f.eks. dokumentavgift og tinglysningsgebyr. For driftsmidler er det et vilkår for aktiveringsplikt at driftsmidlet vil ha en økonomisk levetid på minst tre år. Dette gjelder både fysiske og immaterielle driftsmidler. Se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragsføring», pkt. 2.

Kostnader som knytter seg til realisasjon av et formuesobjekt anses også å knytte seg til investeringen. Slike kostnader reduserer utgangsverdien, se emnet «Utgangsverdi». Om tilfeller hvor realisasjonen ikke blir noe av, se pkt. 3.6.

Kostnader knyttet til selve investeringen må avgrenses mot løpende kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktivitet hvor formuesobjektet skal benyttes. Verdien av en forpliktelse som skattyter påtar seg som ledd i et erverv av et formuesobjekt kan fradragsføres direkte hvis forpliktelsen ikke går ut på noe annet enn å utøve den virksomheten som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesobjektet til. Se Utv. 2014/463 (Rt. 2014/108) (Statoil Angola). (Kostnader til å lete etter petroleum basert på en utvinningstillatelse som ga skattyter rett og plikt til å lete etter petroleum, kunne fradragsføres direkte og kunne ikke anses som en del av vederlaget for tillatelsen.) Se på den annen side Utv. 2015/589 (Rt. 2015/242) (Bjørvika Kontorbygg), hvor det ikke ble gitt fradrag for forpliktelsen til å betale infrastrukturbidrag i forbindelse med oppføring av et bygg. (Betaling av infrastrukturbidraget hadde ingen tilknytning til den forutsatte virksomhet, men var mer en forutsetning for å komme i posisjon til å kunne utøve denne. Infrastrukturbidraget erstattet heller ikke for noen del de ordinære kostnader ved oppføring av bygget. Infrastrukturkostnadene var i stedet knyttet til tiltak som tok sikte på, og som etter sin art var egnet til, varig å øke tomtens attraktivitet, og måtte derfor aktiveres på tomten.)

Aktiveringsplikt forutsetter at kostnadene knytter seg til et formuesobjekt hvor skattyter har eiendomsrett, bruksrett mv. Yter skattyter tilskudd til investering i formuesobjekter som eies av andre og uten at kostnaden kan knyttes til varige verdier som skattyter har eiendomsrett eller rettigheter i, anses kostnaden som oppofret. Om kravet til tilknytning i slike tilfeller, se pkt. 4.2.1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Har skattyter forsøkt å investere i et formuesobjekt og kostnaden går endelig tapt uten at det skjer noen ombytting til varige verdier, anses kostnaden som oppofret. Se nærmere pkt. 3.

Om hva som skal aktiveres ved kjøp av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi». Se også emnet «Inngangsverdi». Om behandling av kostnader i forbindelse med oppkjøp av foretak, se emnet «Transaksjonskostnader mv.».

3.3 Verdinedgang

Som utgangspunkt innebærer det ingen endelig oppofrelse at et formuesobjekt synker i verdi. Som utgangspunkt skjer oppofrelsen først i form av tap når formuesobjektet realiseres, se sktl. § 6-2, jf. § 9-4 og § 14-44. For driftsmidler i inntektsgivende aktivitet som kan avskrives, anses oppofrelse å ha skjedd ved at formuesobjektet anses å tape seg i verdi som følge av slit eller elde. Investeringen kan da fradragsføres etter reglene om avskrivninger, se sktl. § 6-10 jf. §§ 14-30 flg.

For verdinedgang som kan gjenopprettes ved vedlikehold, anses oppofrelse å ha skjedd ved pådragelsen av vedlikeholdskostnadene, jf. sktl. § 6-11, se emnet «Vedlikehold».

3.4 Fradragsføring før oppofrelse har skjedd

I noen tilfeller kan fradragsføring skje før det har skjedd en endelig oppofrelse. Eksempelvis kan fysiske driftsmidler med inngangsverdi mindre enn kr 15 000 eller som har en brukstid på mindre enn tre år fradragsføres direkte uavhengig av om inngangsverdien er oppofret, jf. sktl. § 14-40 annet ledd, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

Videre er det regler om fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, se sktl. § 14-5 femte ledd og emnet «Valutagevinst/-tap».

3.5 Særlig om overføringer til fond for ansatte mv.

For at en kostnad skal være pådratt, må skattyter med endelig virkning ha gitt fra seg disposisjonsretten over midlene. En avsetning som skal dekke kostnader som vil påløpe i fremtiden, er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget. Kostnaden vil være pådratt hvis skattyter med endelig virkning reelt har gitt fra seg disposisjonsretten over midlene, for eksempel hvor de er overført til en stiftelse eller en annen selvstendig juridisk person hvor skattyter ikke har innflytelse over hvordan den juridiske personen skal disponere midlene. Som eksempler se:

- Utv. 1984/181 (Rt. 1983/1462) (Braathen SAFE) (Fradragsrett forelå for et selskap som overførte et større beløp til fond for de ansatte. Fondets formål var etterutdannelse og omskolering, tiltak for billig ferie og rekreasjon og økonomisk støtte for ansatte og deres familier. Fondet skulle ha eget styre og være et eget rettssubjekt.)
- Utv. 1998/948 (URD) (Kværner ASA) (Midler ble overført fra et selskap til en stiftelse i form av grunnkapital og driftskapital. Overføringen var ikke fradragsberettiget, da selskapet i realiteten hadde den fulle og hele kontroll over hvordan stiftelsens midler skulle nyttes uten at stiftelsens styre kunne gripe inn.)
- BFU 20/2011 (En stiftelse var fullt ut kontrollert av konsernet ved at arbeidsgivers morselskap på vegne av hele konsernet utnevnte både styre og revisor i stiftelsen. Styret i stiftelsen hadde heller ikke fullmakt til å endre vedtektene uten forhåndsgodkjennelse fra styret i morselskapet. SKD kom til at arbeidsgiver reelt sett ikke ga fra seg råderetten over midlene ved innbetaling til stiftelsen.)
- BFU 1/2012 (En stiftelse skulle motta innskudd fra arbeidsgiverselskapet. Arbeidsgiverselskapet skulle ha kontroll over stiftelsen, og bestemme hvordan midlene skulle disponeres/investeres. Stiftelsens styre skulle ha myndighet til å foreta vedtektsendringer, men endringene måtte godkjennes av konsernledelsen. Stiftelsens styre ville bestå kun av ansatte fra et selskap i konsernet. SKD kom til at det ikke forelå fradragsrett ved overføringen, da arbeidsgiverselskapet ikke ville gi fra seg eier- eller disposisjonsretten på de overførte midlene til stiftelsen.

3.6 Forholdet mellom kostnad og tap

Sktl. § 6-2 første ledd, jf. kap. 9, har særregler om tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. § 6-2 annet ledd har regler om tap på utestående fordringer og annet tap i virksomhet. I andre tilfeller kan et formuestap være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd som en kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette kan være aktuelt hvor skattyter har investert i et objekt med formål å erverve skattepliktig inntekt, men hvor investeringen går tapt uten at objektet er ervervet. Fradragsrett forutsetter at de alminnelige vilkår for fradrag er oppfylt. Se nærmere

- HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (DSC). (Det forelå fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1 ved at skattyter som følge av svindel aldri mottok de aksjene han hadde betalt for) og
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel.)

Tilsvarende kan det foreligge fradragsrett for kostnader som pådras i forbindelse med en realisasjon som ikke gjennomføres, se emnet «Tap», pkt. 3.2.2 og emnet «Transaksjonskostnader mv.», pkt. 4.4.

Om tap, se for øvrig emnet «Tap».

3.7 Forholdet til det regnskapsmessige kostnadsbegrepet

Etter Norsk Standard for regnskapsterminologi (NS 4101 fra 2007) er

- «utgift» definert som anskaffelse av varer og tjenester som medfører betalingsforpliktelse
- «kostnad» definert som forbruk av varer og tjenester, vurdert i penger

I skatteloven er ordet kostnad brukt som et gjennomgående begrep uavhengig av om det etter regnskapsterminologien foreligger en utgift eller en kostnad. Skatteloven sondrer ikke mellom utgift og kostnad på samme måte som regnskapsreglene, se Ot.prp. nr. 86 (1997-98) pkt. 2.3.3.6 (side 24).

I Lignings-ABC er ordet kostnad også brukt i forbindelse med aktiveringspliktige utgifter/inngangsverdi.

4 Tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektserverv

4.1 Generelt

For at det skal foreligge fradragsrett, må det være en tilknytning mellom kostnaden og en skattepliktig inntekt eller en inntektsgivende aktivitet.

Den skattepliktige inntekten kan være en fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd, ev. gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd. Kostnader som har tilknytning til selve investeringen, må imidlertid aktiveres som en del av kostprisen for formuesobjektet, se emnet «Inngangsverdi». Inntekten må som utgangspunkt være skattepliktig etter norsk internrett hos den som krever fradrag for kostnadene. Private kostnader, herunder kostnader som knytter seg til ikke-skattepliktige fritidsaktiviteter mv. er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 annet ledd. Det foreligger heller ikke fradragsrett for kostnader som har karakter av gaver, med mindre de særlige reglene om fradragsrett for gaver får anvendelse. Om fradragsrett for gaver, se emnene «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» og «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

Om kostnader som knytter seg til selve skatteplikten, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.10.

4.2 Formålet med pådragelsen av kostnaden

4.2.1 Generelt

Ved vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten må det tas stilling til om skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve skattepliktig inntekt. Andre formål med å pådra seg kostnaden enn å erverve skattepliktig inntekt kan for eksempel være personlig forbruk,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

herunder fritidsaktiviteter eller et ønske om å yte støtte eller på annen måte berike mottakeren.

Spørsmålet om skattyters formål har vært å erverve inntekt kan ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag, men ut fra hvorvidt de objektive kjensgjerningene rundt investeringen tilsier at det har vært skattyters intensjon å skape inntekt.

Som eksempler fra rettspraksis, se:

– HRD i Utv. 1956/529 (Rt. 1956/1188) (Anth. B. Nilsen). (Kostnader til annonsekampanje som inneholdt kritikk av myndighetenes politikk var fradragsberettiget, da annonse utad fremstod som reklame for firmaets forretningsvirksomhet.)
– HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Investeringen ble gjort med sikte på å oppnå fortjeneste ved videresalg. De objektive kjensgjerningene rundt investeringen var å skape inntekt.)
– HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS) (Et forvaltningsselskap krevde fradrag for pengebeløp overført til veldedige organisasjoner. I avtalene og ved faktureringen var den største delen av sponsorbeløpet kalt «prosjektstøtte/prosjektbidrag», mens en mindre del var kalt «sponsoravgift/markedsførings- og eksponeringsrettigheter». Det ble bare innrømmet fradragsrett for den sistnevnte del, mens det resterende ble behandlet som ikke fradragsberettiget gave. Ut i fra de ytre, objektive fakta som begrepsbruk, avgiftsmessig håndtering og omtale var formålet med denne ytelsen å forære organisasjonene midler uten motytelse. Organisasjonene skulle ikke prestere noe i tilknytning til prosjektbidraget som kunne gi selskapet grunnlag for inntekt. Tilknytningen mellom dette bidraget og en eventuell inntekt av den assosiasjonsverdien sponsoratet kunne ha for forvaltningsselskapet, ble ansett som for løs til at det kunne gi grunnlag for fradragsrett.)
– HRD i Utv.2015/1794 (Rt. 2015/1068) (Kverva) (Et holdingselskap fikk fradrag for tilskudd til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus i en kommune. Selskapets hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen. Ut fra de geografiske forholdene ville det være vanskelig å oppnå dette uten tilskuddet som gjorde tiltaket mulig. Bidraget ville sikre inntektsgrunnlaget for holdingselskapet, og det var en klar sammenheng mellom tilskuddet og holdingselskapets inntektserverv.)
– Kristiansand tingrett i Utv. 2014/81 (Stormberg AS) (Kostnader til kjøp av frivillige klimakvoter ble etter en konkret vurdering ansett som fradragsberettigede. Retten la til grunn at selskapets kjøp av frivillige klimakvoter var benyttet aktivt i markedsføringen.

Har skattyters formål med å pådra seg kostnaden utelukkende vært å innvinne skattepliktige inntekter, er kostnaden fradragsberettiget i sin helhet. Bortsett fra i rene unntakstilfeller må dette gjelde selv om kostnaden objektivt sett ikke er egnet til å innvinne inntekt. Skattemyndighetene skal ikke sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller pådrar seg en kostnad. Som eksempler, se

– HRD i Utv. 1981/169 (Rt. 1981/256) (Bjerke Pedersen). (Assurandør krevde fradrag for honorar som gjaldt forberedelse til mulig deltakelse i virksomhet på kontinentalsokkelen. Fradrag kunne ikke nektes med den begrunnelse at kostnaden ikke var egnet til å realisere formålet) og
– HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Referert ovenfor. Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Investeringen skjedde ikke i en så spesiell situasjon at tapet måtte nektes fordi det falt innenfor de rene unntakstilfellene.)

4.2.2 Unødvendige kostnader

Hvis hensynet til inntektservervet har vært hovedformålet med å pådra seg kostnaden, foreligger det som utgangspunkt fradragsrett selv om kostnaden fremstår som unødvendig eller at kostnadene er uforholdsmessig høye. Som eksempler, se

– HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1992/1182) (Brenden). (Lærer i ungdomsskolen med fagkretsen historie, geografi og samfunnsfag hadde fradragsrett for kostnader til en 10 dagers studietur til Egypt, selv om deltakelsen verken medførte høyere lønn eller var nødvendig for at skattyteren skulle beholde sin lønn.)
– HRD i Utv. 2005/1271 (Rt. 2005/1434) (Total E & P). (Fradrag for kostnader i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt ble nektet, bl.a. ut fra fast ligningspraksis, men det ble uttalt at det ikke er et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte.)

Spørsmålet om kostnaden har vært nødvendig eller unødvendig stor kan imidlertid få betydning ved vurderingen av hva som har vært hovedformålet med å pådra seg kostnaden, se pkt. 4.2.3.

4.2.3 Flere formål

Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det som utgangspunkt avgjørende for fradragsretten hvilket hovedformål som må antas å ha vært avgjørende.

Fradragsrett er betinget av at tilknytningen til inntektservervet er det vesentligste formålet, se bl.a. HRD i Utv. 1956/529 (Rt. 1956/1188) (Anth. B. Nilsen), Utv. 1965/456 (Rt. 1964/954) (Kosmos), HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1991/1182) (Brenden) og Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794 (Korsvold) (Tidligere næringslivsleder ble innrømmet fradrag for prosesskostnader som hadde betydning både for framtidig inntektsevne og omdømme). Ved vurderingen av hovedformålet skal de objektivt konstaterbare omstendigheter som foreligger legges til grunn.

Er de ulike formålene innbyrdes avhengige av hverandre, vil det ikke nødvendigvis være avgjørende hvilket av disse formålene som kan betegnes som hovedformål. Det avgjørende vil da være om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold).

I noen tilfeller vil forskjellige formål knytte seg til forskjellige deler av en kostnadspost, for eksempel at et objekt benyttes dels i inntektsgivende aktivitet og dels privat, se for eksempel sktl. § 6-12. Tilsvarende gjelder for eksempel for personer som er på tjenestereiser, men som forlenger oppholdet av private grunner. Bare kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktiviteten er da fradragsberettiget. Se også HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS) (Referert under pkt. 4.2.1. I avtaleverket var det foretatt en oppdeling av kostnadene som var godtatt av ligningsmyndighetene. Hovedformålslæren var da ikke relevant for løsningen.) Se også LRD i Utv. 2015/1431(Havila).

4.3 Kostnad i form av tilskudd til fremme av egen virksomhet

Tilskudd uten vederlag er fradragsberettiget når tilskuddet er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1 første ledd, og tilskuddet ikke fremstår som en gavetransaksjon. I Utv. 2015/1794 (Rt. 2015/1068) (Kverva) ble det således gitt fradrag for tilskudd til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus. Se nærmere om dommen under pkt. 4.2.1. Se også BFU 23/2010. (Tilskudd til bygging av en bro var fradragsberettiget fordi tilskuddet var av sentral betydning for virksomheten og det var tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og virksomheten. Tilskuddet var nødvendig for prosjektets gjennomføring.)

I Utv. 2015/589 (Rt. 2015/242) (Bjørvika Kontorbygg) måtte kostnader til infrastruktur aktiveres på tomten, da kostnadene knyttet seg til investeringen. Se nærmere om dommen under pkt. 3.1.

4.4 Kostnader til ikke inntektsgivende bolig

Kostnader som knytter seg til fritakslignet bolig er ikke fradragsberettiget. Om fradragsrett for kostnader til boligeiendom som delvis brukes eller har vært brukt som egen bolig, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3. Det er heller ikke fradragsrett hvor andre bruker bolig vederlagsfritt, selv om brukeren blir beskattet for vederlagsfri bruk, se f.eks. URD (Dalane tingrett) 29. september 2004 i Utv. 2005/294.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.5 Kostnader til aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden

Om fradrag for kostnader som knytter seg til aksjer og andeler mv. som er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 og sktl. § 10-41 annet ledd, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.5.

4.6 Kostnader til erverv av tilfeldige gevinster

Kostnader som knytter seg til erverv av tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50 er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Dette gjelder både hvor gevinsten er skattepliktig og hvor den er skattefri. Om fradragsrett for kostnader ved gevinstberegningen, se emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter», pkt. 10.

4.7 Tidsmessig tilknytning

4.7.1 Generelt

Det er ikke et vilkår for fradrag at kostnadene knytter seg til skattepliktige inntekter som oppstår i det år kostnaden pådras. Kostnadene kan være fradragsberettiget selv om de kun knytter seg til fremtidige inntektsmuligheter, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold), som er referert under pkt. 4.2.3 og Utv 2015/1947 (Rt. 2015/1068) (Kverva), som er referert under pkt. 4.2.1. På tilsvarende måte vil det være fradragsrett for kostnader pådratt i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling, selv om man ikke får stillingen. Om kostnader til juridisk bistand for sikring av fremtidig inntekt, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.11.

4.7.2 Spesielt om arbeid for eget selskap

I tilfeller der skattyter arbeider i eget selskap vil kostnader i forbindelse med arbeidsforholdet være fradragsberettiget på vanlig måte. Fradragsrett foreligger selv om vedkommende ikke tar ut lønn/arbeidsgodtgjørelse.

5 Betaling via bank som vilkår for fradragsrett

5.1 Generelt

Det foreligger ikke fradragsrett for kostnader som ikke er betalt via bank, hvis beløpet er kr 10 000 eller mer jf. sktl. § 6-51.

Det er et vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling. Vilkåret gjelder likevel ikke dersom man gjør opp et mellomværende ved motregning.

5.2 Hva anses som betaling via bank

Med betaling via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling menes

- betaling fra konto til konto eller betaling på annen måte til mottakerens konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling
- betaling via utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling,

se FSFIN § 6-51-1.

Betaling til mottakers konto i bank omfatter også betaling med krysset sjekk eller krysset bankremisse som bare kan heves ved å føre beløpet inn på mottakers bankkonto. Det samme gjelder hvor betaling foretas med kontanter til mottakers konto i bank.

5.3 For hvilke transaksjoner gjelder bestemmelsen

Vilkåret om betaling via bank gjelder alle transaksjoner som danner grunnlag for fradragsrett etter kapittel 6 i skatteloven, herunder fradrag for avskrivninger og/eller fradrag for tap. Dette innebærer blant annet at beløp som foretas ved kontant betaling i strid med bestemmelsen i sktl. § 6-51 ikke skal inngå i avskrivningsgrunnlag og inngangsverdier. Vilkåret gjelder uavhengig av om kostnaden er pådratt i eller utenfor virksomhet eller om betaling skjer til mottaker i Norge eller utlandet.

Det er ikke gjort noen unntak for arter av kostnader. Dette innebærer at også lønnskostnader er omfattet, herunder lønnskostnader til utenlandske sesongarbeidere.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.4 Beløpsgrensen på kr 10 000

Vilkåret om betaling via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling gjelder bare for beløp på kr 10 000 eller mer.

Flere betalinger innenfor samme kalenderår for samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen. Dette innebærer også at alle betalinger for enkelte periodiske og løpende ytelser, for eksempel avtaler om telefoni, lisenser, husleie, vedlikeholdsavtaler, vakthold, revisjon og regnskapsføring skal ses på som én transaksjon ved anvendelsen av beløpsgrensen. Tilsvarende gjelder andre avtaler hvor leveringsfrekvensen er avtalt på forhånd, for eksempel avtaler om fast ukentlig søppeltømming eller fast ukentlig rengjøring basert på forhåndsavtale om dette, se SKD 26. august 2011 i Utv. 2011/1242.

Dersom betaling for en vare eller tjeneste deles opp, slik at den delvis foretas via bank, og delvis på annen måte, vil det bare foreligge fradragsrett for den delen som betales via bank. Den delen av totalbeløpet som er betalt på annen måte vil ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder uavhengig av om dette beløpet er over eller under kr 10 000, så lenge det samlede beløpet er kr 10 000 eller mer, se uttalelse fra Finansministeren 30. mars 2011 i Stortingets spørretime.

Er det utbetalt lønnsinntekt kontant og det er foretatt skattetrekk av lønnsutbetalingen som innbetales til skatteoppkrever, regnes skattetrekket ikke med i beløpsgrensen på kr 10 000.

5.5 Reversering av fradrag

På grunn av tidfestingsregelen i sktl. § 14-2 annet ledd, kan skattyter ha fått fradrag for en kostnad før betaling har skjedd. Hvis vilkårene for fradragsrett ikke er oppfylt, for eksempel fordi betaling ikke er foretatt via bank, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.

6 Tilordning av fradrag

6.1 Generelt

Kostnader skal tilordnes (fradras hos) den skattyter som har pådratt seg kostnaden og som etter det underliggende forhold var forpliktet til å bære kostnaden. F.eks. skal fradraget for renter gis hos de(n) som har pådratt seg gjelden og var ansvarlig(e) for den i den perioden rentene påløp.

Om et tilfelle hvor et morselskaps kostnader til advokatbistand skulle tilordnes datterselskapet, se LRD i Utv. 2015/1431 (Havila).

Om hvem av ektefellene som kan kreve fradrag for kostnader pådratt av en av dem, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 12.2.

6.2 Flere er forpliktet

Hvis flere er forpliktet overfor kreditor, kan den enkelte debitor bare kreve fradrag for den andel av kostnadene som vedkommende etter det underliggende forhold skal dekke. Dette gjelder både hvor debitorene hefter solidarisk og hvor de hefter pro rata. Den som er ansvarlig vil normalt ha rett til fradrag for sin andel, selv om denne dekkes av en av de andre og tilbakebetalingskravet ettergis som følge av manglende betalingsevne.

Om fradrag for renter av gjeld hvor flere er ansvarlige, herunder særreglene for ektefeller, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 2.4.

6.3 Kostnaden dekkes av andre

6.3.1 Generelt

Hvis en kostnad dekkes av andre enn den som er forpliktet overfor kreditor, må det vurderes om den ansvarlige likevel skal anses å ha oppofret kostnaden. Dette er aktuelt både hvor skattyteren har fått midler av andre til å dekke kostnaden og hvor kostnaden betales direkte av andre. Spørsmålet er bare aktuelt hvor det ikke foreligger plikt for skattyteren til å refundere beløpet. Tilsvarende spørsmål oppstår ved fastsetting av en inngangsverdi for formuesobjekter som vedkommende mottar vederlagsfritt fra andre.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.3.2 Kostnadsdekningen er skattepliktig for mottakeren
Hvis kostnadsdekningen (ytelsen) er skattepliktig for mottakeren, vil mottakerens kostnad være fradragsberettiget dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Dette gjelder for eksempel hvor en arbeidsgiver dekker arbeidstakerens renter på lån som arbeidstakeren har tatt opp.

6.3.3 Kostnadsdekningen skjer som gave, understøttelse mv.
Hvis ytelsen anses som en ikke-skattepliktig gave, vil mottakeren ha fradragsrett hvis de øvrige vilkårene er oppfylt.

Eksempel
Hans og Grete er ikke-meldepliktige samboere. Betaler Hans med gavehensikt direkte til banken renter på et lån som bare Grete står ansvarlig for, vil Hans ikke ha krav på fradrag. Betalingen av rentebeløpet vil ikke være skattepliktig inntekt for Grete. Grete har likevel fradragsrett for beløpet som rente.

Selv om kostnadsdekningen ikke skjer i gavehensikt, vil mottakeren normalt ha fradragsrett hvis kostnaden dekkes av en annen og tilbakebetalingsplikten ettergis som følge av manglende betalingsevne.

Om fradrag for bruk av lånt bil til yrkeskjøring, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», pkt. 4.2.

Dekkes en kostnad av andre uten at dette kan karakteriseres som gave og mottakelsen av midlene ikke medfører tilbakebetalingsplikt og heller ikke skatteplikt for skattyteren, må det vurderes konkret om mottakeren har fradragsrett.

6.3.4 Kostnader som dekkes av forsikringsselskap
Kostnader som skattyter får dekket av forsikringsselskap anses ikke som oppofret, og vil dermed ikke være fradragsberettiget.

6.3.5 Kostnader som inngår i særfradraget
Om særfradrag for sykdomskostnader hvor skattyteren har fått erstatning fra forsikringsselskap eller skadevolder, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet», pkt. 9.3.5.

6.3.6 Kostnader dekket ved tilskudd fra det offentlige
Om vurdering av fradragsrett der kostnadene er dekket ved diverse tilskudd fra det offentlige, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

6.3.7 Arbeidsgivers dekning av kostnader til erverv av skattefrie inntekter
Er kostnaden dekket av arbeidsgiver i tilfelle hvor det foreligger skattefritak, f.eks. etter FSFIN § 5-15, vil det ikke være fradragsrett for kostnaden hos arbeidstakeren.

6.3.8 Avskrivninger hvor eieren ikke har overtatt risiko for verdireduksjon
Eieren av driftsmiddel har ikke rett til fradrag for avskrivning når vedkommende ikke har risiko for verdireduksjonen på driftsmidlet, se nærmere emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 4.1.2.

6.3.9 Fradragsretten hos skattyter som ikke har pådratt seg kostnaden, men som betaler/dekker den
Det vil ikke foreligge fradragsrett for kostnaden som sådan hos en annen enn den som har pådratt seg kostnaden og som skal tilordnes kostnadsfradraget. Dette gjelder selv om den andre betaler/dekker kostnaden. Yter f.eks. en aksjonær midler til aksjeselskapet til dekning av kostnad som er påløpt i selskapet, vil aksjonæren ikke ha fradragsrett for kostnaden som sådan.

Om når en kausjonist får fradrag for påløpte renter, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.15.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Tidfesting av kostnadsfradraget

Om tidfesting av fradrag for kostnader, se emnene om tidfesting.

Kraftforetak

- *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav g, § 2-5, § 2-38, § 9-3 syvende ledd, § 10-40 annet ledd, § 14-41 første ledd bokstav g og kap. 18.*
- *FSFIN § 2-5 og kap. 18.*
- *Lignl.§ 8-11.*
- *Esktl. § 8B.*

1 Generelt

I dette emnet behandles særreglene i skatteloven som gjelder i følgende tilfeller

- produksjon av kraft i vannkraftanlegg
- omsetning, overføring og distribusjon av elektrisk kraft

En del av disse særreglene står i sktl. kap. 18, men det er også enkelte særregler andre steder i skatteloven. I tillegg beskrives hvordan en del av skattelovens alminnelige regler skal anvendes for kraftforetak.

Særreglene i sktl. kap. 18 gjelder bare for skattlegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, jf. sktl. § 18-1. Produksjon av elektrisk kraft med annet enn vannkraft, f.eks. vindkraftverk og gasskraftverk behandles derfor ikke i dette emnet.

Kraftforetak får fastsatt alminnelig inntekt på tilsvarende måte som andre foretak. Beregningen av alminnelig inntekt for kraftforetak følger i utgangspunktet de ordinære regler i skatteloven, men kraftvirksomhetens særtrekk har medført noen særregler ved fastsetting av alminnelig inntekt, se pkt. 8.5.

Skatteloven § 18-5 har regler om beregningen av formuesverdi for kraftanlegg. Reglene er forskjellige for formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA og hvor merkeytelsen er 10 000 kVA eller høyere.

Ligningsmyndighetenes formuesverdsetting legges til grunn ved beregning av kommunal eiendomsskatt, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd.

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer skal det svares naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen etter sktl. § 18-2 og grunnrenteskatt til staten etter sktl. § 18-3.

Skattytere som er eier eller deleier i minst ett kraftverk som i inntektsåret har generatorer med en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, lignes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS).

2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har årsregnskapsplikt etter kommuneloven 25. september 1992 nr. 107.

3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har revisjonsplikt etter kommuneloven 25. september 1992 nr. 107 § 78 og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4 Definisjoner

4.1 Generelt

Nedenfor følger noen definisjoner av sentrale begreper som er brukt i dette emnet.

4.2 Bransjebetegnelser

Bransjebetegnelser for kraftverk etter installert merkeytelse er

- mikrokraftverk: under 100 kVA
- minikraftverk: 100 – 1000 kVA
- småkraftverk: 1 000 – 10 000 kVA.

4.3 Elektroteknisk utrustning i kraftforetak

Elektroteknisk utrustning i kraftforetak vil omfatte driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnettet (sktl. § 14-41 første ledd bokstav g), så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler. De enkelte nettene inndelt i sentral-, regional- og distribusjonsnettet anses hver for seg å utgjøre ett driftsmiddel.

4.4 Hjemfall

Hjemfall betyr at vannfall, vassdragsregulering og tilhørende kraftanlegg tilfaller staten vederlagsfritt etter utløpet av konsesjonsperioden. Hvorvidt et anlegg skal hjemfalle eller ikke, fremkommer av vilkårene i de opprinnelige konsesjonene. Det følger av lov av 14. desember 1917 nr. 16 om erverv av vannfall mv. (industrikonsesjonsloven) § 41 annet ledd og lov av 14. desember 1917 nr. 17 om vassdragsreguleringer (vassdragsreguleringsloven) § 10 post 6 at en andel av anlegget eller dets verdi etter hjemfallet skal tildeles de kommuner hvor vannfallet, kraftverket eller reguleringsanleggene ligger. Stortinget bestemmer verdien og kommunenes andel.

Foregrepet hjemfall innebærer at Staten overtar alle anlegg, mens konsesjonshaver får leie tilbake de utbygde vannfallene med tilhørende kraftproduksjonsanlegg.

4.5 Kraftanlegg

Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike formuesobjekter, men unntatt anlegg for overføring og distribusjon av kraft (fjernledninger og fordelingsanlegg), jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a.

Om grensen mellom kraftanlegg og produksjonslinjer, se HRD Utv. 2015/1810 (Rt. 2015/1054) (SKS Produksjon AS). Høyesterett kom til at produksjonslinjer ikke kunne anses som en del av kraftanlegget. Grensen mellom kraftanlegg og anlegg for overføring og distribusjon av kraft går der hvor maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning. Monopolkontroll kunne ikke anses som et relevant avgrensningskriterium for hva et kraftanlegg omfatter.

Begrepet kraftanlegg har i prinsippet ingen nedre grense, og omfatter også mikro-, mini- og småkraftverk. Eier skattyter flere kraftstasjoner, behandles hver kraftstasjon med eventuelt reguleringsanlegg som et eget kraftanlegg. Om hva som er flere kraftstasjoner/kraftverk, se pkt. 4.6.2.

Kraftanlegg omfatter reguleringsanlegg og/eller produksjonsutstyr samt rettigheter i slike anlegg, herunder f.eks. fallretter, damanlegg, pumpeverk, inntaksdam, atkomst til kraftanlegg fra offentlig vei, tilløpstunnel, og kraftstasjon med turbin og generatorer frem til undervannet fra kraftstasjonen der dette faller ut i vassdrag eller sjø. Videre omfattes transformatorer som oppstilles i eller ved kraftstasjonen for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere.

Begrepet kraftanlegg, slik det er benyttet i sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a, vil normalt ikke omfatte reservedeler, administrasjonsbygg, tjenesteboliger mv. Se HRD i Utv. 2015/1810 (Rt. 2015/1054) (SKS Produksjon AS) hvor det ble lagt til grunn at et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte ikke kunne anses som en del av kraftanlegget.

4.6 Kraftverk/kraftstasjon

4.6.1 Generelt

Med begrepet kraftverk og begrepet kraftstasjon menes det samme, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav b.

Kraftverk/kraftstasjon er den del av kraftanlegget som står for produksjon av kraft, eksklusiv reguleringsanlegg. Dette vil være fjellhall, inkludert atkomsttunnel og bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjon. Dette omfatter bygninger hvor maskinteknisk utrustning for kraftproduksjon og annet utstyr som er nødvendig for kraftproduksjonen er plassert samt bygninger for styring, overvåkning mv. Kraftstasjon omfatter også turbiner og generatorer frem til undervannet fra kraftstasjonen der dette faller ut i vassdrag eller sjø. Videre omfattes transformatorer som oppstilles i eller ved kraftstasjonen for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere.

4.6.2 Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)

Eier en person eller et selskap flere generatorer, må det i visse tilfelle tas standpunkt til om noen av disse sammen utgjør ett kraftverk eller flere atskilte kraftverk. Dette har særlig betydning for

- hvilken bestemmelse for verdsetting av kraftanlegg som kommer til anvendelse, jf. sktl. § 18-5 både ift. grensen på 10.000 kVA i første til fjerde ledd og ift. kraftanlegg under bygging i sjette ledd
- vurderingen av om terskelen for særbeskatning av det enkelte kraftverk er overskredet, jf. sktl. § 18-2 annet ledd, jf. § 18-3 tiende ledd
- samordningsforbudet for negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd.

Generatorer som er tilkoblet turbiner som har inntak i vassdraget på samme sted og utløp i vassdrag, sjø mv. på samme sted, slik at samme vannfall utnyttes, regnes å tilhøre ett kraftverk, jf. FSFIN § 18-2-3 annet ledd, § 18-3-3 annet ledd og § 18-5-2 annet ledd. Dette gjelder selv om generatorene skulle stå i forskjellige bygninger/fjellhaller. Regelen gjelder også for selskap som skal deltakerlignes, selv om deltakerligningen foretas etter bruttometoden.

Er vilkårene ovenfor ikke oppfylt, regnes generatorene å tilhøre forskjellige kraftverk. Dette gjelder selv om de har samme eiere og står i samme bygning/fjellhall.

Som eksempler fra praksis, se avgjørelse fra skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2009/430 pkt. 2.2.3 (En kraftstasjon bygget som erstatning for to eksisterende kraftverk (magasinkraftverk) beliggende etter hverandre i en vannstreng ble ansett som ett nytt kraftverk.) Se også avgjørelse fra skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2009/431 pkt. 2.2.4 (En nybygget kraftstasjon ble ansett som investering i det eksisterende elvekraftverk).

4.7 Kraftforetak

Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av vannkraft, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav d.

4.8 Reguleringsanlegg

Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav c. Driftsmidler i reguleringsanlegg vil bl.a. være dammer, vannveier (tunneler, sjakter, kanaler og rør), luker, tverrslagsporter og pumpestasjoner.

4.9 Særskilte driftsmidler i kraftanlegg

Begrepet særskilte driftsmidler i kraftanlegg er definert i forskrift 20. januar 1997 nr. 79 om fastsetting av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak § 1-1 annet ledd. Det fremgår her at begrepet omfatter driftsmidler i kraftanlegg som skal avskrives lineært i medhold av sktl. § 18-6 og elektroteknisk utrustning som nevnt i sktl. § 14-41 første ledd bokstav g. Derimot inngår ikke

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

produksjonslinjer, fordelingsanlegg, administrasjonsbygg, garasjebygg eller fjellhytter, se HRD i Utv. 2015/1810 (Rt. 2015/1054) (SKS Produksjon). Dommen er nærmere omtalt i pkt. 4.5. Det samme gjelder anleggsveier, kaianlegg, broer, taubaner og lignende som nevnt i forskriftens § 1-1 tredje ledd.

5 Særregler for offentlig eide kraftforetak

5.1 Kommunale og fylkeskommunale kraftforetak

5.1.1 Formue

Fylkeskommuner og kommuner er ikke skattepliktige for formue i kraftforetak for eiendommer mv. som ligger innenfor (fylkes-) kommunens område, se sktl. § 2-30 første ledd bokstav c jf. § 2-5 første ledd bokstav d og annet ledd bokstav b. Dette gjelder enten foretaket er eid direkte eller som andel i et deltakerlignet selskap.

For eiendommer mv. som ligger utenfor (fylkes-) kommunens område, vil det foreligge skatteplikt såfremt eiendommen mv. er direkte eid eller eid som andel i et selskap som deltakerlignes. (Interkommunale selskaper med delt ansvar, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, deltakerlignes ikke.)

5.1.2 Inntekt

Fylkeskommuner og kommuner er skattepliktig for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft utover omsetning av konsesjonskraft, se sktl. § 2-5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a.

Dette gjelder enten foretaket er eid direkte eller som andel i et deltakerlignet selskap. Videre gjelder det selv om kraftforetaket ligger helt eller delvis innen kommunens område. Om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

Om hjemfall, se pkt. 4.4. Kommuners skatteplikt for vederlag av andel av anleggets verdi ved hjemfall må vurderes konkret basert på den enkelte avtale. I de tilfeller kommunen ikke driver produksjon av vannkraft, vil mottak av vederlag ved hjemfall ikke utløse skatteplikt etter sktl. § 2-5 annet ledd bokstav a. Dette gjelder uansett om vederlaget ytes i kontanter eller i form av kraft. Dette vil også gjelde ved avtaler om foregrepet hjemfall hvor Staten som har overtatt anlegget tildeler kommunen en andel av leieinntektene, se SKD 23. april 2013.

Dersom kommuner som mottar hjemfallskraft selger denne, vil inntekt og gevinst ved dette være skattepliktig etter sktl. § 2-5. Det er bare merverdien som den videre omsetning har medført som skal beskattes, se SKD 23. april 2013.

5.2 Statsforetak

Statsforetak skal skattlegges på samme måte som aksjeselskap eid av det offentlige, se nedenfor.

5.3 Offentlig eide aksjeselskap mv.

5.3.1 Formue

Formue i aksjer/andeler i aksjeselskaper eller likestilte selskaper, herunder interkommunale selskaper, er ikke skattepliktig for stat, fylkeskommune eller kommuner, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav b og c. Aksjeselskaper som direkte eller indirekte er heleid av offentlig eier som nevnt, er fritatt fra plikten til å fylle ut rubrikkene om verdsetting av selskapets aksjer på selvangivelsen (RF-1028) side 4, jf. FSFIN § 4-12-5 første ledd siste punktum.

5.3.2 Inntekt

Inntekt av virksomhet drevet av aksjeselskaper og likestilte selskaper hvor aksjene eller andelene helt eller delvis er eid av det offentlige, skattlegges i utgangspunktet som andre aksjeselskap. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert i samsvar med lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.

Kommuners og fylkeskommuners inntekter av aksjer mv. omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-5 tredje ledd, jf. sktl. § 2-38. Se emnet «Fritaksmetoden».

6 Ligningsmåten for ansvarlige selskap mv.

6.1 Hovedregel

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap, skal som hovedregel deltakerlignes etter nettometoden.

6.2 Deltakerne selger kraft hver for seg

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap som driver kraftproduksjon, men hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, skal deltakerlignes etter bruttometoden og ikke etter nettometoden, dvs. at sktl. § 10-40 til § 10-45 ikke gjelder for slike selskap, jf. sktl. § 10-40 annet ledd. Om ligning etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden». Dette vil gjelde selv om selskapet også driver omsetning og/eller overføring og/eller distribusjon av kraft i tillegg til produksjonen. Derimot vil det ikke gjelde for interkommunale ansvarlige selskap, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper. Disse skal lignes som eget skattesubjekt. Som eksempel fra praksis, se forhåndsuttalelse fra SFS i Utv. 2009/403 pkt. 1.2.2.

6.3 Interkommunale ansvarlige selskap

Ansvarlige selskap som er dannet av fylkeskommuner og/eller kommuner til fremme av økonomiske fellesinteresser, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal lignes som aksjeselskaper, jf. sktl. § 10-1 første ledd og § 2-2 første ledd bokstav g. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert som DA etter selskapsloven, og som er organisert i henhold til lov om interkommunale selskaper.

7 Formue

7.1 Generelt

Verdsetting av kraftanlegg er regulert i sktl. § 18-5 med tilhørende forskrifter. Disse reglene gjelder formue i kraftanlegg som i inntektsåret har generatorer med en påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-5 femte ledd. Etter disse reglene skal verdien av kraftanleggsformuen fastsettes ved nåverdiberegning av fremtidige inntekter og kostnader over ubegrenset tid, jf. sktl. § 18-5 første til fjerde ledd, samt FSFIN § 18-5.

Formuesverdien i kraftanlegg hvor generatorene har en samlet påstemplet merkeytelse på mindre enn 10 000 kVA, fastsettes etter de vanlige regler, dvs. til skattemessige formuesverdier per 1. januar i ligningsåret, jf. sktl. § 18-5 femte ledd.

Verdsetting etter de vanlige reglene gjelder også for formue som ikke er en del av selve kraftanlegget, jf. pkt. 7.4.8.

Sktl. § 18-5 om verdsetting av kraftanlegg har betydning for

- fastsettingen av formuesskattegrunnlaget for skattytere som er skattepliktige for formue i kraftanlegg
- fordelingen av inntekten fra kraftverk mellom kommuner, jf. sktl. § 18-7 syvende ledd
- fordelingen av formue og naturressursskatt mellom kommuner, jf. sktl. § 18-7 første ledd, jf. sktl. § 18-2 første ledd
- utskrivning av eiendomsskatt etter reglene i eiendomsskatteloven § 8B-1 flg.

Fastsetting av formuesverdien etter disse reglene skal foretas selv om den ikke får betydning for utligning av formuesskatt for kraftforetaket eller dets eiere, siden formuesverdien vil ha betydning for fastsettingen av eiendomsskattegrunnlaget, jf. lignl. § 8-11.

7.2 Beregningsenhet

Det enkelte kraftanlegg er beregningsenhet for formuesverdien i kraftanlegget, jf. FSFIN § 18-5-2.

For selskap som selskapslignes og selskap som deltakerlignes etter nettometoden skal formuen fastsettes under ett på selskapets hånd. For kraftproduserende selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, skal formuen fastsettes særskilt for hver deltaker, jf. sktl. § 18-5 syvende ledd.

7.3 Nærmere om grensen på 10 000 kVA

Ved vurderingen av om grensen på 10 000 kVA er overskredet, er det avgjørende om de aktuelle generatorene inngår i ett kraftverk. Eier skattytere flere atskilte kraftverk, skal grensen på 10 000 kVA vurderes separat for hvert kraftverk. Om hva som anses som ett kraftverk, se pkt. 4.6.2.

I selskap som deltakerlignes, skal grensen vurderes for hvert kraftverk i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet lignes etter brutto- eller nettometoden.

Nyanskaffet generator som er satt i drift i løpet av året regnes med ved vurdering av om generatorene overstiger grensen på 10 000 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid. Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal således takseres dersom de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer.

Merkeytelsen til generatorer som midlertidig er satt ut av drift skal regnes med, selv om røret til generatoren har vært fysisk frakoblet mer enn halve inntekståret.

7.4 Formuesverdi for kraftverk med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer

7.4.1 Generelt

Nåverdien av fremtidige inntekter og kostnader for kraftverk som har en samlet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer beregnes som følger, jf. sktl. § 18-5

	Gjennomsnittlig indeksregulert brutto salgsinntekter siste fem inntektsår
-	Gjennomsnittet av visse indeksregulerte driftskostnader for de siste fem årene som inngår i beregningen av grunnrenteskatt
-	Gjennomsnittlig pliktig indeksregulert grunnrenteskatt for de siste fem år
=	Netto inntektsstrøm

Netto inntektsstrøm skal så kapitaliseres over uendelig tid. Ved nåverdiberegningen brukes en diskonteringsrente som hvert år fastsettes av departementet ved forskrift. Diskonteringsrenten er satt til 4,5 prosent f.o.m. inntektsåret 2013, jf. FSFIN § 18-8-4.

Når en har beregnet nåverdien for netto inntektsstrøm, skal en fra dette beløpet trekke nåverdien av fremtidige utskiftningskostnader, jf. sktl. § 18-5 første ledd tredje punktum. Nåverdiberegningen for fremtidige utskiftningskostnader beregnes på eget skjema, RF-1161.

7.4.2 Nærmere om beregning av fremtidige salgsinntekter

Brutto beregnet salgsinntekt for det aktuelle inntektsåret fastsettes til gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års beregnede salgsinntekter, jf. sktl. § 18-5 annet ledd. Har kraftverket vært omfattet av reglene om fastsetting av formuesverdi for kraftverk med merkeytelse på 10 000 kVA i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 annet ledd annet punktum.

Beregnet salgsinntekt for hvert av årene settes til spotmarkedsprisen per time multiplisert med faktisk produksjon i de tilhørende tidsavsnittene, jf. sktl. § 18-5 annet ledd. Salgsinntekter av konsesjonskraft fastsettes likevel etter faktisk oppnådde priser.

Hvis konsesjonskraften leveres fra flere kraftverk, skal salgsinntekten fordeles mellom kommunene etter sktl. § 18-7 sjette ledd, jf. § 18-3 annet ledd.

Salgsinntekten for de foregående år skal justeres med den årlige gjennomsnittsendringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, jf. sktl. § 18-5 annet ledd siste punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Dersom kraftverkets midlere produksjonsevne er varig redusert med 10 % eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget for brutto salgsinntekter tilsvarende, jf. FSFIN § 18-5-7. Midlere produksjon gir uttrykk for hvilken gjennomsnittlig årlig produksjon man kan forvente fra et kraftverk, og da som regel gjennomsnittet for en lang periode, typisk 60 år. Brutto salgsinntekter i alle år som inngår i grunnlagsperioden før produksjonen er redusert, reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. For at ligningsmyndighetene skal godkjenne slik reduksjon i midlere produksjonsevne, må det innhentes sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE), jf. FSFIN § 18-5-7 siste punktum.

Dersom et kraftverk disponerer vannfall som helt eller delvis ble disponert av et annet kraftverk i grunnlagsperioden og beregningsgrunnlaget for dette kraftverket i grunnlagsperioden har blitt nedsatt som nevnt i forrige avsnitt, skal det førstnevnte kraftverket videreføre det andre kraftverkets beregningsgrunnlag for brutto salgsinntekter, jf. FSFIN § 18-5-6.

Ved beregningen av årlige brutto salgsinntekter som grunnlag for formuesverdsettingen, gjelder reglene om fastsetting av brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteskatt i sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a og FSFIN § 18-3 tilsvarende, jf. FSFIN § 18-5-5. Se pkt. 10. Kontraktsprisalternativet er ikke aktuelt ved formuesverdsettingen.

7.4.3 Nærmere om beregningen av gjennomsnittlige driftskostnader

Kostnader som skal gå til fradrag ved beregningen av brutto salgsinntekt utgjør i følge sktl. § 18-5 tredje ledd første punktum, gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års kostnader i kraftverket som fradras ved beregningen av grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2. Se nærmere pkt. 10.18. De kostnader som omfattes er driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder kostnader til pumping og tap ved realisasjon av driftsmidler, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Avskrivninger som er knyttet til kraftproduksjon skal imidlertid ikke trekkes fra.

Har kraftverket vært omfattet av reglene om fastsetting av formuesverdi for kraftverk med merkeytelse på 10 000 KVA i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 tredje ledd annet punktum.

Kostnadene justeres med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, jf. sktl. § 18-5 tredje ledd siste punktum.

7.4.4 Nærmere om fradrag for grunnrenteskatt

I beregningsgrunnlaget gjøres fradrag for gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års pliktige grunnrenteskatt for kraftverket, se sktl. § 18-5 første ledd jf. tredje ledd. Det er den beregnede positive grunnrenteinntekten som i samsvar med sktl. § 18-3 sjette ledd annet punktum er fordelt på det enkelte kraftverk som skal legges til grunn, se sktl. § 18-5 tredje ledd annet punktum.

Har kraftverket vært omfattet av reglene om grunnrenteskatt i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 tredje ledd første punktum.

Grunnrenteskatten fra årene før inntektsåret skal justeres med den årlige gjennomsnittlige endring i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, se sktl. § 18-5 tredje ledd siste punktum.

7.4.5 Nærmere om nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler

I beregningsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler som utgjør en del av kraftanlegget og som i henhold til skattemessige avskrivningsregler anses å ha begrenset levetid, se sktl. § 18-5 fjerde ledd og FSFIN § 18-5-8. Dette gjelder både for driftsmidler som avskrives etter saldometoden og driftsmidler som skal avskrives lineært. Ved beregningen av nåverdien av fremtidige

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utskiftingskostnader for driftsmidler vil investeringskostnad, skattemessig levetid, gjenstående levetid og diskonteringsrente (realrenten) inngå som faktorer ved beregningen. Fradrag for fremtidige utskiftningskostnader gis i stedet for fradrag for avskrivninger.

Investeringskostnad ved fremtidig utskifting av driftsmidler settes lik sist observerte historiske anskaffelseskostnader for det aktuelle driftsmiddel på beregningstidspunktet, dvs. den 1. januar i takseringsåret, se sktl. jf. FSFIN § 18-5-9 første ledd, jf. sktl. § 18-5-3 fjerde ledd. Ved utskiftning av fast teknisk installasjon i bygning som faller inn under saldogruppe j, skal investeringskostnaden reduseres med kostpris for den nye tekniske installasjonen, jf. FSFIN § 18-5-9 tredje ledd. Kroneverdien oppjusteres med konsumprisindeksen fra anskaffelsesåret til utgangen av inntektsåret.

For driftsmidler som er ervervet før 1. januar 1997, settes investeringskostnaden til den verdi som er lagt til grunn for vedkommende driftsmiddel i den skattemessige åpningsbalansen per 1. januar 1997, jf. FSFIN § 18-5-9 annet ledd. Ved utskiftning av fast teknisk installasjon i bygning som faller inn under saldogruppe j, skal investeringskostnaden reduseres med kostpris for den nye tekniske installasjonen, jf. FSFIN § 18-5-9 tredje ledd. Det skal ikke tas hensyn til beregnede avskrivninger fra driftsmidlets anskaffelsestidspunkt og frem til 1. januar 1997. Kroneverdien oppjusteres med endringer i konsumprisindeksen fra 1. januar 1997 til 1. januar i takseringsåret.

Gjenstående levetid for driftsmidler som er i bruk, settes i utgangspunktet til den gjenstående skattemessige levetiden for driftsmidlet. Gjenstående skattemessig levetid tilsvarer den lovforutsatte skattemessige levetiden for det enkelte driftsmidlet, fratrukket driftsmidlets alder, se FSFIN § 18-5-10 første ledd, jf. § 18-5-11 annet ledd, tredje ledd og femte ledd.

Lovforutsatt skattemessig levetid for driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 første ledd bokstav a, dvs. dammer, tunneler, rørgater og kraftstasjoner, er 67 år. For driftsmidler som avskrives etter sktl. § 18-6 første ledd bokstav b, dvs. maskinteknisk utrustning i kraftstasjon, generatorer, rør, foring i sjakt/tunnel, luker etc., er skattemessig levetid 40 år.

For driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 kan gjenstående skattemessige levetid ikke settes lavere enn 40 år for avskrivningsgruppe a og 15 år for avskrivningsgruppe b, se sktl. § 18-5 fjerde ledd fjerde punktum.

For driftsmidler som saldoavskrives er lovforutsatt skattemessig levetid i de ulike avskrivningsgruppene som følger, jf. FSFIN § 18-5-11 tredje ledd

- avskrivningsgruppe a: 5 år
- avskrivningsgruppe c: 7 år
- avskrivningsgruppe d og e: 8 år
- avskrivningsgruppe f: 14 år
- avskrivningsgruppe g: 31 år
- avskrivningsgruppe h: 38 år
- avskrivningsgruppe i: 67 år
- avskrivningsgruppe j: 20 år

Driftsmidler i avskrivningsgruppe a, c og d kan vurderes under ett med en gjennomsnittlig skattemessig levetid på 7 år, jf. FSFIN § 18-5-11 fjerde ledd. Dette forutsetter at driftsmidlene i disse gruppene kan anses som en del av kraftanlegget.

Driftsmidler som kan henføres til saldogruppe j, bedømmes under ett sammen med bygget ved beregning av fremtidige utskiftningskostnader. Dette gjelder når driftsmidlet er ervervet før 1. januar 2010. Tilsvarende gjelder påkostninger foretatt før 1. januar 2010 på slike driftsmidler. Se FSFIN § 18-5-11 femte ledd.

Gjenstående levetid fastsatt med utgangspunkt i avskrivningsreglene, kan fravikes dersom ligningsmyndighetene finner grunn til det etter en befaring, se sktl. § 18-5 fjerde ledd tredje punktum og FSFIN § 18-5-10 annet ledd og § 18-5-13. Skattekontoret kan engasjere sakkyndig bistand når det skal foretas befaring, jf. lignl. § 2-9 nr. 2. Som hovedregel skal det benyttes et særskilt takstutvalg oppnevnt av Skattedirektoratet i medhold av lignl. § 7-3.

For driftsmidler som saldoavskrives i saldogruppe g eller i, kan gjenstående skattemessige levetid ikke settes lavere enn 10 år, jf. sktl. § 18-5 fjerde ledd siste punktum.

For eiendomsskatteformål er det innført en minimums- og maksimumsverdi, jf. esktl. § 8B-1 fjerde ledd. Verdien av kraftanlegg skal ikke settes lavere enn kr 0,95, og ikke høyere enn kr 2,74 pr. kWh av 1/7 av grunnlaget for anleggets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks forutgående år, sml. sktl. § 18-2 annet ledd. Har anlegget vært i drift i færre en syv år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn for beregningen.

7.4.6 Kraftanlegg som ikke er satt i drift

Formuesverdien i kraftanlegg som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital ved utgangen av inntektsåret, se sktl. § 18-5 sjette ledd. Ved oppgradering av eksisterende kraftverk skal formuen verdsettes etter reglene i sktl. § 18-5 første ledd til fjerde ledd. Det skal ikke i tillegg fastsettes formuesverdi for nye anleggsdeler etter bestemmelsen i sktl. 18-5 sjette ledd, se FIN 7. mai 2008.

7.4.7 Overføringsnett og distribusjonsnett

Formue i anlegg for overføring og/eller distribusjon av kraft, settes alltid til skattemessig verdi ved inntektsårets utgang, se sktl. 18-5 åttende ledd.

For overføringsnett og distribusjonsnett skjer taksering for eiendomsskatteformål av kommunen etter de alminnelige regler i eiendomsskatteloven.

7.4.8 Annen formue

Formue for øvrig i kraftforetak verdsettes etter de vanlige regler, se emnet «Formue». Dette vil for eksempel gjelde administrasjonsbygg, verkstedbygg, garasjer, arbeidsbrakker, tjenesteboliger mv. Videre vil dette gjelde for løse driftsmidler som f.eks. anleggsmaskiner, helikoptre, snøscootere, for reservedeler, for finansielle eiendeler og dessuten for immaterielle verdier.

7.5 Gjeld

Det er ikke særregler for gjeldsfradrag i kraftforetak. Om gjeldsfradrag, se emnet «Gjeld».

Om fradrag for gjeld i fylkeskommunale eller kommunale foretak, se sktl. § 4-53 første ledd.

7.6 Mer-/mindreinntekt av nettvirksomhet

Mer-/mindreinntekt, se pkt. 8.2.2, anses ikke som henholdsvis gjeld eller fordring, og får dermed ikke betydning ved formuesligningen.

8 Alminnelig inntekt

8.1 Generelt

Alminnelig inntekt i kraftforetak fastsettes og skattlegges etter samme regler som for andre virksomheter/selskap. Det gjelder imidlertid særregler om lineær avskrivning for særskilte driftsmidler i kraftanlegg, se nedenfor.

Om kommuners og fylkeskommuners videresalg av mottatt konsesjonskraft, se pkt. 8.9.4.

Eiendomsskatt er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 6-15.

Om behandling av reservedeler, se emnet «Varebeholdning».

Ved fastsetting av alminnelig inntekt, gjelder reglene om underskuddsoverføring og underskuddsfremføring fullt ut, se emnet «Underskudd». Således vil f.eks. en kommunes fradragsberettigede underskudd på andel i deltakerlignet selskap kunne trekkes fra i kommunens skattepliktige overskudd fra et heleid kraftforetak.

Om fradrag for gjeldsrenter i fylkeskommunale eller kommunale foretak, se sktl. § 6-40 fjerde ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.2 Tidfesting av inntekter og kostnader

8.2.1 Generelt

Tidfesting av inntekter og kostnader skal som hovedregel skje etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

8.2.2 Mer-/mindreinntekt i nettvirksomhet

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) regulerer hvor store inntekter netteier (foretak) kan kreve som vederlag i monopolvirksomheten. Reguleringen skjer med hjemmel i forskrift 11. mars 1999 nr. 302 om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og tariffer (tarifforskriften).

I henhold til tarifforskriftens § 7-2 fastsetter NVE ved enkeltvedtak årlig tillatt inntektsramme for nettvirksomheten etter utgangen av det enkelte år. Videre fastsetter NVE ved enkeltvedtak årlig mer- eller mindreinntekt for virksomheten, se tarifforskriften § 7-5.

Merinntekt er en positiv differanse mellom faktiske inntekter fratrukket tillatte inntekter. Merinntekten inkludert renter skal tilbakeføres til kundene gjennom beregningen av tariffene.

Mindreinntekt er en negativ differanse mellom faktiske inntekter fratrukket tillatte inntekter. Mindreinntekten inkludert renter kan hentes inn fra kundene gjennom beregning av tariffene.

Nettvirksomheten skal håndtere merinntekt og mindreinntekt slik at saldo over tid går mot null. Korreksjonen skjer gjennom å øke eller senke tariffen for senere år (selskapet har ikke rett til å tilleggsfakturere kunden for mindreinntekten, og tilsvarende har kunden ikke krav på å få utbetalt merinntekten direkte fra selskapet).

Det er de faktiske inntektene fra nettvirksomheten det enkelte inntektsår som skal legges til grunn for tidfestingen, ikke inntektsrammen.

Merinntekt tas til beskatning det inntektsår merinntekten oppstår. Selskapet anses å ha fått en ubetinget rett til merinntekten det året nettjenesten er levert, det vil si det år strømmen faktisk leveres, jf. sktl. § 14-2.

Mindreinntekt tas ikke til beskatning i det inntektsår mindreinntekten oppstår. Selskapet anses ikke å ha fått en ubetinget rett til mindreinntekten dette året, jf. sktl. § 14-2. Mindreinntekten hentes inn gjennom tariffering av fremtidige ytelser av nettjenester, dvs. gjennom fremtidig levering av strøm.

8.3 Driftsmidler, generelt

Kraftforetak skal i utgangspunktet avskrive driftsmidler etter de vanlige regler, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Det er egne regler for avskrivning av visse driftsmidler som er særskilte i kraftproduksjonen, se nedenfor.

Fallretter er immaterielle driftsmidler. Normalt er rettigheten stetsevarig. Om stetsevarige rettigheter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom». Rettigheten kan da ikke avskrives lineært, men kan etter sktl. § 6-10 tredje ledd eventuelt avskrives skjønnsmessig såfremt verdifallet er åpenbart, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». Er rettigheten tidsbegrenset eller er kraftanlegget undergitt hjemfallsrett, skal kostprisen avskrives med like store årlige fradrag over tiden frem til rettigheten opphører/tidspunkt for hjemfall.

Hvorvidt atkomstveier er avskrivbare må vurderes etter de alminnelige reglene, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

8.4 Driftsmidler, særskilt om nettvirksomhet

Fysiske driftsmidler i nettvirksomhet skal saldoavskrives, jf. sktl. § 14-41 og § 14-43. De særskilte driftsmidlene i nettvirksomhet går under samlebetegnelsen elektroteknisk utrustning i kraftforetak.

Elektroteknisk utrustning skal inngå i saldogruppe g med avskrivningssats 5 %. Hvert driftsmiddel skal inn på egen saldo. Disse reglene gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk.

Elektroteknisk utrustning vil omfatte slike driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnettet, så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler, transformatorer og koblingsanlegg i overførings- og distribusjonsnettet.

Sentralnett, regionalnett og distribusjonsnett anses hver for seg å utgjøre ett driftsmiddel. Innenfor hvert nett skal alle komponentene, så som linjer, kabler, bryterfelt, koblingsanlegg og transformatorer med tilhørende bygningsmessige konstruksjoner og som til sammen utgjør de enkelte nett og er forutsetninger for dets funksjon, anses som ett driftsmiddel.

Om avskrivning på strømmålere for nettselskaper, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.25.

8.5 Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft

8.5.1 Generelt

Visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft skal avskrives lineært. Dette gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk. Reglene omfatter følgende driftsmidler delt etter avskrivningssatser, jf. sktl. § 18-6 første ledd

- 1,5 % for damanlegg, tunneler, kraftstasjonsbygninger, kraftstasjonsanlegg i fjellet inklusiv atkomsttunnel, og rørgater (men ikke selve rørene, se strekpunktet nedenfor)
- 2,5 % for maskinteknisk utrustning i kraftstasjoner herunder generatorer og rør, foring i sjakt og/eller tunneler, luker, rister, pumpestasjon i reguleringsanlegg etc.

Hvert driftsmiddel skal avskrives separat. Om separat avskrivning av påkostninger, se nedenfor.

Grunnlaget som den årlige avskrivningen beregnes av, er den historiske kostpris. For kraftforetak som fikk fastsatt inngangsverdi per 1. januar 1997 etter overgangsreglene, er avskrivningsgrunnlaget den valgte verdi før fradrag for beregnede avskrivninger frem til 1997 (gjenanskaffelsesverdi per 1. januar 1997 eller historisk kostpris inklusive påkostninger) som skal legges til grunn, se sktl. § 18-8.

Om gjennomføring av lineære avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Det er ikke anledning til å forhøye den maksimale avskrivningssatsen med den begrunnelse at man har unnlatt å foreta full avskrivning et tidligere år.

Det er ikke anledning til å ta igjen forsømte avskrivninger ved en forlengelse av avskrivningsperioden utover hhv. 67 og 40 år.

8.5.2 Påkostning på særskilte driftsmidler i kraftanlegg

Påkostning på de særskilte driftsmidler i kraftanlegg som skal avskrives lineært, skal avskrives separat og med samme sats som for driftsmidlet. Påkostningen vil ha like lang avskrivningsperiode, og vil således utløpe på et senere tidspunkt enn for selve driftsmidlet. Dette gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk.

8.6 Driftsmidler, kraftanlegg påheftet hjemfallsrett

8.6.1 Avskrivningssats

Driftsmidler må i utgangspunktet avskrives etter de vanlige regler uavhengig av hjemfallsretten. Hjemfall til staten kan imidlertid begrunne en raskere tidfesting av avskrivningsfradragene ved lineære avskrivninger, jf. sktl. § 14-50 og § 18-6 annet ledd. Skattyter kan velge å kostnadsføre inngangsverdien med like beløp hvert år fra ervervsåret eller det året avskrivninger endres, frem til året for hjemfall. Dette gjelder både driftsmidler som skal saldoavskrives og driftsmidler som skal avskrives lineært.

Overføringsnettet omfattes ikke av hjemfallet.

8.6.2 Hjemfall

Hjemfall er ikke en realisasjon av de driftsmidler som hjemfaller vederlagsfritt til staten. Eventuelt tap vil være fradragsberettiget etter reglene om tap i virksomhet. Om opphør av skatteposisjoner, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.7 Driftsmidler, realisasjon

8.7.1 Generelt

Gevinst eller tap ved et kraftforetaks realisasjon av driftsmidler skal i utgangspunktet behandles fullt ut etter de vanlige regler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Ved realisasjon av driftsmidler som er særskilte for kraftanlegg og som avskrives lineært, kan salgssummen helt eller delvis inntektsføres i salgsåret. Gevinst eller tap, etter eventuell inntektsføring av salgssum, skal overføres til gevinst- og tapskonto, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

8.7.2 Skattefritak for gevinst ved realisasjon

Gevinst ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg som nevnt i sktl. § 18-6 første ledd og fallrettigheter eller andel av slike, er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktet for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. sktl. § 9-3 syvende ledd. Dersom det ved slik samlet skattefri realisasjon ytes aksjer som vederlag, skal inngangsverdien på vederlagsaksjene fastsettes etter hovedregelen i sktl. § 10-32 annet ledd. Etter denne bestemmelsen skal inngangsverdien på aksjer i utgangspunktet settes til det beløp skattyter har betalt for aksjene dersom ikke annet er bestemt. «Det beløp skattyter har betalt for aksjene» vil her være den virkelige verdi (netto) av tingsinnskuddet. Om et tilfelle hvor salg av fallrettighet, samtidig med opphør av leieavtalen knyttet til fallet og bortfall av retten til å kjøpe kraftverket til teknisk takst eller å kreve kraftverket fjernet fra en gitt dato, ikke ble ansett å falle inn under skattefritaket, se BFU 08/2011. Det uttales at skattefritak for gevinst kun kan oppnås dersom de særskilte driftsmidlene som utgjør et kraftanlegg og tilhørende fallrettighet overdras sammen.

8.8 Driftsmidler, inngangsverdi for driftsmidler ervervet etter 1. januar 1997

Inngangsverdien for driftsmidler ervervet etter 1. januar 1997 settes til kostpris. Ved erverv av et kraftforetak, må kostprisen for foretaket fordeles på de enkelte driftsmidler i den utstrekning dette har betydning for skattleggingen. Se for øvrig emnet «Inngangsverdi».

8.9 Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige

8.9.1 Avgrensning av skatteplikt/fradragsrett for offentlig eide kraftforetak

Kommune og fylkeskommune, nedenfor kalt den offentlige eier, har begrenset skatteplikt. Inntekter knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft er som hovedregel skattepliktig, med unntak av omsetning av konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 første og annet ledd. Den offentlige eier kan i tillegg til å drive virksomhet med skattepliktig omsetning av kraft også selge konsesjonskraft som er skattefri og/eller drive annen virksomhet som er unntatt fra skatteplikt. Butikk- og installasjonsvirksomhet anses ikke som virksomhet knyttet til produksjon, overføring, distribusjon eller omsetning av elektrisk kraft. Dersom butikk- og installasjonsvirksomheten er organisert som en offentlig forvaltningsbedrift innen kommunens/fylkeskommunens område, vil offentlig eier være fritatt for inntektsskatt, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav c. Om butikk- og installasjonsvirksomheten er organisert som en offentlig forvaltningsbedrift må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfelle. Kommunale forvaltningsbedrifter er juridisk en del av den kommunale forvaltningen, og det er kommuneloven som regulerer driften av disse bedriftene.

Det oppstår derfor et behov for å avskjerme den skattepliktige virksomheten fra den offentlige eiers øvrige virksomhet og økonomi. En må derfor fordele bruttoinntekter og kostnader mellom skattepliktig omsetning av annen kraft og eventuell skattefri virksomhet, herunder omsetning av konsesjonskraft. Om fordeling av bruttoinntekter ved omsetning av kraft på den skattefrie omsetning av konsesjonskraft og skattepliktige omsetning av annen kraft, se nedenfor.

Kostnader kommer bare til fradrag i den skattepliktige omsetning av kraft i den utstrekning den offentlige eier dokumenterer at vedkommende kostnad faktisk knytter

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

seg til den skattepliktige omsetningen av kraft. Kostnader som er felles for omsetning av kraft og for annen kommunal virksomhet må fordeles skjønnsmessig. Om fordeling av kostnadene ved omsetning av kraft på den skattefrie omsetning av konsesjonskraft og skattepliktige omsetning av annen kraft, se nedenfor.

8.9.2 Fradrag for finanskostnader, renter av gjeld til eierkommunen

I de tilfeller en kommune/fylke eier et kraftforetak organisert som kommunal forvaltningsbedrift etter reglene i kommuneloven, vil kommunen og kraftforetaket være samme retts- og skattesubjekt. I utgangspunktet kan derfor disposisjoner mellom kommunen og forvaltningsbedriften ikke tillegges skattemessig virkning. Fra dette utgangspunktet er det i sktl. § 18-4 gjort et unntak for låneforhold mellom kraftforetak eid av kommune/fylkeskommune og eierkommunen. Slike låneforhold skal tillegges selvstendig betydning når låneforholdet er vedtatt av kommunestyret. (Låneforholdet kan ikke vedtas av annet organ enn kommunestyret, se URD 12. februar 2010 (Eiker, Modum og Sigdal tingrett) i Utv. 2010/612.) Det samme gjelder for kraftforetak som er eid av selskap eller sameie som skal deltakerlignes etter bruttometoden, for så vidt angår renter på gjeld til deltaker som er en kommune/et fylke. Derimot vil selskapet i slike tilfeller ikke kunne kreve fradrag for renter av gjeld til deltaker som ikke er kommune/fylke.

Kommuner og fylkeskommuner er ikke skattepliktige for renteinntekter, se sktl. § 2-5 første ledd bokstav d og annet ledd bokstav b. For kraftforetaket vil rentekostnaden være en fradragsberettiget kostnad som vil redusere det skattepliktige overskuddet. Armlengdes prising kreves, dvs. at den renten uavhengige kontraktsparter ville satt skal legges til grunn, se sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

8.9.3 Konsernbidrag

Aksjeselskap mv. som driver produksjon, overføring og/eller salg av kraft, kan yte konsernbidrag etter de vanlige regler. Dette gjelder også for selskap som er eid av det offentlige.

8.9.4 Salg av konsesjonskraft, generelt

Fylkeskommuner og kommuner, nedenfor kalt offentlige eiere, er ikke skattepliktig for sitt eventuelle videresalg av mottatt konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a. Inntekt av nettleie ved distribusjon av konsesjonskraften omfattes av skattefritaket. Salg av annen innkjøpt kraft og egenprodusert kraft omfattes ikke av skattefritaket.

Når omsetning av konsesjonskraft skjer for den offentlige eiers regning og risiko gjennom eget selskap, skal inntekter og kostnader knyttet til videresalget, skattemessig tilordnes den offentlige eier direkte.

8.9.5 Salg av konsesjonskraft, fordeling av bruttoinntekt på salg av konsesjonskraft og annen kraft

Omsetter offentlige eiere både konsesjonskraft og annen kraft, egenprodusert eller innkjøpt, skal brutto salgsinntekter knyttet til omsetning av kraft, fordeles mellom det skattefrie salg av konsesjonskraft og skattepliktige salg av annen kraft etter forholdet mellom omsatt kvantum av slik kraft i løpet av inntektsåret. På samme måte må vederlag for nettleie fordeles mellom den skattefrie og skattepliktige del. Ved denne fordelingen holdes levering av fri strøm til grunneiere utenfor.

8.9.6 Salg av konsesjonskraft, fordeling av kostnader på salg av konsesjonskraft og annen kraft

Kostnader som utelukkende knytter seg til den skattepliktige omsetning av kraft, og ikke for noen del til skattefri omsetning av konsesjonskraft, kommer fullt ut til fradrag i den skattepliktige inntekt. Dette vil f.eks. omfatte kostnader ved kjøp av annen kraft og kostnader ved egenproduksjon av kraft. Kostnadene som er felles for omsetning av konsesjonskraft og annen kraft fordeles forholdsvis mellom det skattefrie salg av konsesjonskraft og skattepliktige salg av annen kraft etter forholdet mellom omsatt kvantum av slik kraft i løpet av inntektsåret. Dette vil bl.a. omfatte kostnader til administrasjon i forbindelse med salg av kraft og kostnader til overføring og distribusjon av kraft.

Skattyter som omsetter konsesjonskraft i tillegg til annen kraft, skal i vedlegg til selvangivelsen levere en spesifikasjon for omsetning av konsesjonskraften.

8.10 Realisasjon av enkeltpersonforetak

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved realisasjon av kraftforetak organisert som enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon». Disse reglene gjelder også ved det offentliges realisasjon av heleide kraftforetak.

8.11 Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap eller sameie

8.11.1 Deltakerligning etter nettometoden

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved salg av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

8.11.2 Deltakerligning etter bruttometoden

Realisasjon av andel i selskap eller sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, anses i prinsippet som salg av en forholdsmessig andel i hvert enkelt formuesobjekt. Gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget. Dette gjelder også for fylkeskommuner og kommuner. Se for øvrig emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

8.12 Realisasjon av aksjer/andeler i aksjeselskap mv.

8.12.1 Generelt

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i aksjeselskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft er skattepliktig/fradragsberettiget etter de vanlige regler, se emnet «Aksjer – realisasjon». Det samme gjelder for realisasjon av andeler i likestilte selskap, herunder interkommunale selskap.

Fritaksmetoden medfører at aksjeselskap mv. og kommuner og fylkeskommuner ikke skal skattlegges for gevinster eller få fradrag for tap ved salg av aksjer mv. i selskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft. For kommuner og fylkeskommuner, se sktl. § 2-5 tredje ledd, jf. sktl. § 2-38. Det skal likevel inntektsføres 3 % av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd og emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

9 Personinntekt

Det er ikke særregler for fastsetting av beregnet personinntekt i kraftforetak. Fastsetting av personinntekt vil kunne være aktuelt i f.eks. små-/mini-/mikrokraftverk som drives som enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

10 Grunnrenteinntekt

10.1 Generelt

Eier av kraftverk i Norge over en viss størrelse, skal svare grunnrenteskatt til staten på grunnlag av en grunnrenteinntekt beregnet ved det enkelte kraftverk etter reglene i sktl. § 18-3.

Reglene om grunnrenteinntekt gjelder for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-3 tiende ledd. Ved vurderingen av om grensen på 10 000 kVA er overskredet, er det avgjørende hva som er ett kraftverk. Om dette, se pkt. 4.6.2.

Grunnrenteinntekten for det enkelte kraftverket settes i følge sktl. § 18-3 annet og tredje ledd til

Beregnet brutto salgsinntekt

\+ Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen

\+ Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft

+	Inntekt fra utstedte el-sertifikater
=	Brutto grunnrenteinntekt
-	Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen
-	Eiendomsskatt
-	Konsesjonsavgift
-	Skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen
-	Tap ved realisasjon av driftsmidler
-	Beregnet friinntekt
=	Årets grunnrenteinntekt (før fradrag for tidligere års negative grunnrenteinntekt)

Underskudd eller tap fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt, kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt. Naturressursskatt kan ikke trekkes fra i grunnrenteinntekt eller grunnrenteskatt.

Siden friinntekt etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b første punktum skal beregnes fra det tidspunktet det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. annet punktum, kan det beregnes (negativ) grunnrenteinntekt fra dette tidspunktet, dvs. før kraftverket er satt i drift. Se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 8. Om friinntekt, se pkt. 10.19.

Negativ grunnrenteinntekt fra ett kraftverk skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk som skattyter eier. For negativ grunnrenteinntekt som ikke kan utnyttes på denne måten, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales ved skatteoppgjøret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd annet punktum og pkt. 10.20.3. Negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere kan som hovedregel bare trekkes fra i senere års positive grunnrenteinntekt fra det samme kraftverket, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd og pkt. 10.20.2.

Skattesatsen for grunnrenteinntekten fastsettes av Stortinget hvert år. For 2015 er den fastsatt til 31 %, jf. SSV § 3-4.

Nytt for 2016

Skattesatsen for grunnrenteinntekten er for 2016 fastsatt til 33 %.

10.2 Beregningsenhet

Det enkelte kraftverk er beregningsenhet for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 første ledd og FSFIN § 18-3-3 første ledd. Om hva som er ett kraftverk, se pkt. 4.6.2.

Grunnrenteinntekten skal fastsettes særskilt for hvert enkelt kraftverk, selv om flere kraftverk eies av samme eier, herunder samme aksjeselskap eller likestilt selskap. I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skal grunnrenteinntekten fastsettes på selskapets hånd, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal grunnrenteinntekten for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. For selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, fastsettes grunnrenteinntekten særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet, jf. sktl. 18-3 ellevte ledd og FSFIN § 18-3-3 første ledd annet punktum.

10.3 Hvem som anses som eier av kraftverket

10.3.1 Generelt

Reglene om grunnrenteskatt gjelder for eiere av kraftverk, jf. sktl. § 18-3 første ledd og FSFIN § 18-3-2. For selskaper som deltakerlignes etter bruttometoden beregnes det grunnrenteinntekt for den enkelte deltaker, jf. sktl. § 18-3 ellevte ledd og FSFIN § 18-3-3 første ledd annet punktum.

10.3.2 Skattyter med rett til uttak av kraft

Skattyter som har rett til uttak av kraft, kan etter en konkret vurdering bli ansett som reell eier av kraftverket. Ved denne vurderingen vil det være avgjørende om den uttaksberettigede har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette og den økonomiske risikoen. Følgende momenter vil være sentrale

- om rettighetshaveren har rett til å selge eller hindre salg av kraftverket/andelen
- om rettighetshaveren har rett til å pantsette kraftverket/andelen
- om rettighetshaveren har rett til å delta i videre utbygging
- om rettighetshaveren har rett til å bestemme produksjonsvolum og -tid
- om rettighetshaveren har rett til å bestemme uttaksprofil i detalj
- om rettighetshaveren har plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnadene
- kraftverkets restverdi ved utløpet av perioden

Det gjelder ikke noe krav om minstetid for uttaksrettighetens varighet. Det avgjørende er en samlet vurdering av hva som er avtalt om eierbeføyelser, finansiering og risiko. Se nærmere Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kap. 10.8.5.

I HRD i Utv. 2005/473 (Rt. 2005/394) (Gloppen) ble en leietaker etter en kraftverksleieavtale ansett som skattesubjekt for grunnrenteskatten i leieperioden. Avtalen var inngått for en periode på 20 år mot et engangsvederlag, uten adgang til oppsigelse. Det ble lagt vekt på at utleieren hadde et perifert forhold til anlegget og at leietakeren bestemte over produksjonen og disponerte fullt ut verdien av dette, uten at dette ble reflektert i den leie som ble betalt.

I HRD i Utv. 2009/667 (Rt. 2009/441) hadde Nordkraft AS en rett til å disponere 17,5 % av kraften fra Kobbelv kraftverk. En avtale om overdragelse av 89 % (senere endret til 87 %) av Nordkrafts andel av kraften over en periode på 55 år mot engangsvederlag ble ansett som en overføring av eiendomsretten til en andel av kraftverket, jf. sktl. § 9-2. En etterfølgende heving av avtalen ble ansett som et tilbakekjøp. Det ble lagt vekt på at det i følge avtalen om overdragelse var kjøperen som skulle disponere all kraft og dermed bestemme produksjonsprofil. Kjøperen overtok også den vesentlige økonomiske risikoen. Dette gjaldt variasjon i markedspris, produksjonskostnader, renter og mulig driftsstans ved feildisponeringer og hendelige uhell. Realiteten var at kjøperen hadde betalt et engangsvederlag uten annen sikkerhet for uttak av kraft enn det driften av Kobbelv kraftverk til enhver tid kunne tilby.

10.4 Endring av eierforholdet i løpet av året

Ved salg/erverv av kraftverk i løpet av året skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver, på grunnlag av den enkeltes eiertid, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav d og pkt. 10.23.4.

10.5 Nærmere om minstestørrelse for kraftverket

Ved vurderingen av om grensene på 10 000 kVA er overskredet, jf. sktl. § 18-3 tiende ledd, er det avgjørende om de aktuelle generatorene inngår i ett kraftverk. Eier skattytere flere atskilte kraftverk, skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk. Om hva som anses som ett kraftverk, se pkt. 4.6.2.

I selskap som deltakerlignes, skal grensen vurderes for hvert kraftverk i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet lignes etter brutto- eller nettometoden.

Nyanskaffede generatorer som er satt i drift i løpet av året regnes med ved vurdering av om generatorene overstiger grensen på 10 000 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid. Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal således regnes med dersom de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse som overstiger grensen.

Merkeytelsen til generatorer som midlertidig er satt ut av drift skal regnes med, selv om røret til generatoren har vært fysisk frakoblet mer enn halve inntekståret.

10.6 Generelt om beregnet bruttoinntekt

Ved fastsettingen av grunnrenteinntekten tas det utgangspunkt i en beregnet bruttoinntekt som i følge sktl. § 18-3 annet ledd settes til summen av

- den faktiske produksjon av kraft ved kraftverket vedkommende inntektsår multiplisert med en kraftpris fastsatt etter § 18-3 annet ledd bokstav a
- gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen
- driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft
- inntekt fra utstedte el-sertifikater

10.7 Måling av kraftproduksjonen ved beregningen av bruttoinntekten

Faktisk produksjon i kraftverket i det aktuelle tidsavsnitt danner grunnlag for beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a.

Skattyter har plikt til å måle faktisk kraftproduksjon, herunder kraft medgått til pumping, time for time i hvert kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-8 første ledd og § 18-3-9 første punktum. Skattyter skal ha installert utstyr for timesmåling. Produksjonsdataene må lagres på elektronisk lesbart medium, og oppbevares i sju år etter inntektsårets utgang. Se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt»pkt. 2.7.1.

Kraftproduksjonen skal som hovedregel måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang, jf. FSFIN § 18-3-8 annet ledd første punktum.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, måles kraftproduksjonen ved generatorklemme, jf. FSFIN § 18-3-8 annet ledd annet punktum. Kraftproduksjonen skal i slike tilfeller reduseres med 1,5 %. Reduksjonen anses å dekke summen av forbruk i kraftverket og tap ved engangs opptransformering, jf. FSFIN § 18-3-8 annet ledd tredje punktum.

Egenprodusert kraft som er medgått til pumping av vann til ovenforliggende magasin (pumpekraft) skal også inngå i grunnlaget for grunnrenteinntekten. For pumper og pumpestasjoner med merkeytelse over 10 000 kVA skal medgått kraft til pumping måles time for time, jf. FSFIN § 18-3-9 første punktum. For andre pumper og pumpestasjoner legges det til grunn at pumpingen skjer jevnt i alle timer i de perioder pumpen faktisk har vært i drift, jf. FSFIN § 18-3-9 annet punktum. Kan det ikke dokumenteres hvilke perioder pumpen har vært i drift, fastsettes driftsperioden ved skjønn, jf. FSFIN § 18-3-9 tredje punktum.

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, skal ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, jf. FSFIN § 18-3-8 tredje ledd. Ved skjønnet tas det hensyn til de opplysninger som er registrert hos Statnett og til påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt, multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrom.

10.8 Generelt om prisfastsettingen ved beregningen av bruttoinntekten

10.8.1 Hovedregel – spotmarkedspris

Ved beregningen av bruttoinntekten skal prisen for levert kraft som hovedregel settes til spotmarkedsprisen vedkommende time i det aktuelle prisområdet uavhengig av oppnådd pris, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a.

Spotmarkedspriser som ikke noteres i norske kroner, omregnes til norske kroner med dagskursen som gjelder det tilhørende døgnet, fastsatt av Nord Pool Spot AS, jf. FSFIN § 18-3-8 fjerde ledd.

10.8.2 Unntak – faktisk oppnådd pris eller kontraktspris

For visse leveranser av kraft skal faktisk oppnådd pris eller kontraktspris legges til grunn. Dette gjelder

- salg av konsesjonskraft, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1
- kraft levert i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale med uavhengig kjøper inngått før 1. januar 1996, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 første punktum

– kraft levert i henhold til kontrakt inngått etter 1. januar 1996 på stortingsbestemte vilkår med varighet på syv år eller mer, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-10 første ledd
– kraft levert i henhold til kontrakt inngått etter 1. januar 1996 med samlet leveranse på minst 150 GWh og med varighet på syv år eller mer hvor kraften skal brukes i kjøpers industrielle virksomhet, jf. FSFIN § 18-3-10 annet ledd
– kraft levert i henhold til leieavtale på 15 år eller mer mellom uavhengige parter hvor kraften brukes i produksjonsvirksomhet eid av leietaker, jf. FSFIN § 18-3-11
– kraft som forbrukes i skattyters eller eiers produksjonsvirksomhet, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 3

I de tilfeller oppnådd pris eller kontraktspris mv. skal legges til grunn, gjelder dette også for tidsperioder der spotmarkedsprisen ligger lavere enn oppnådd pris, kontraktspris mv., jf. FSFIN § 18-3-25.

10.8.3 Tilordning av leveranser til skattyters kraftverk

FSFIN § 18-3-21 og § 18-3-22 har regler om hvordan leveranser som skal verdsettes til annen pris enn spotmarkedspris skal tilordnes til de enkelte kraftverk som skattyteren eier, se pkt. 10.9.2 og pkt. 10.10.2.

10.8.4 Uttaksprofil

Er det levert kraft hvor faktisk pris eller kontraktspris skal legges til grunn, må det fastsettes i hvilket tidsavsnitt denne kraften skal anses tatt ut (uttaksprofil). Om uttaksprofilen for denne kraften, se FSFIN § 18-3 kap. V og beskrivelsen nedenfor. Uttaksprofilen har betydning for hvilken spotmarkedspris som skal benyttes for den resterende kraften.

10.8.5 Fradrag for kjøpskostnader

Hvis samlede kraftleveranser som skal verdsettes til annet enn spotmarkedspris og som skal tilordnes et kraftverk i et tidsavsnitt overstiger faktisk produksjon ved dette kraftverket i samme tidsavsnitt, skal differansen anses dekket ved kraftkjøp til tilhørende spotmarkedspris og kommer til fradrag ved verdsettingen, jf. FSFIN § 18-3-24.

10.9 Prisfastsetting for konsesjonskraft

10.9.1 Generelt

Levert konsesjonskraft skal verdsettes til oppnådd pris, eksklusiv nettleie, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr 1.

10.9.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Påhviler plikten til å levere konsesjonskraft flere kraftverk samlet, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk slik det er fastlagt i vilkårene for konsesjonen, jf. FSFIN § 18-3-21 første ledd.

Er fordelingen på de enkelte kraftverk ikke fastlagt i konsesjonen, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-21 annet ledd.

Kan skattyter dokumentere kraftverkets faktiske leveranse av konsesjonskraft, kan denne i stedet legges til grunn ved fordelingen, jf. FSFIN § 18-3-21 tredje ledd.

10.9.3 Uttaksprofil

Kan skattyter dokumentere den faktiske uttaksprofilen for konsesjonskraft (dvs. når kraften er tatt ut), skal denne uttaksprofilen legges til grunn ved beregningen av hvilken times spotmarkedspris som skal legges til grunn for den øvrige kraften som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-18. Dokumentasjonen må foreligge enten i henhold til måling av faktisk uttak pr. time eller i henhold til anmeldt kvantum pr. time fra kunden.

Når faktisk uttaksprofil ikke kan dokumenteres, fastsettes uttaksprofilen for konsesjonskraften sjablongmessig ut fra normal forbruksprofil i alminnelig forsyning, jf. FSFIN § 18-3-18 annet punktum.

10.10 Prisfastsetting, kraft levert iht. langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996

10.10.1 Generelt

Kraft levert i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker og med varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, eksklusiv eventuell nettleie, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 første punktum. Det er ikke noe krav om at mottakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom uavhengige parter, dvs. at det ikke består noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Forlenges kontraktsforholdet for en slik kjøpekontrakt eller leieavtale, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers eller leietakers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt inngått før 1. januar 1996 med varighet på mer enn 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller anses en forlengelse som et nytt kontrakts-/leieforhold. Dette gjelder f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger eller utleier, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

10.10.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Leveranser som det skal tas hensyn til etter sktl. § 18-3 annet ledd a nr. 2 og 3 skal fordeles forholdsmessig etter kraftverkenes faktiske årsproduksjon på kraftverk som skattyter eller selskap i samme konsern eier, jf. FSFIN § 18-3-22 første ledd. Eies kraftverket gjennom en andel i et bruttolignet deltakerlignet selskap, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 annet ledd første punktum.

For kraftverksleieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, skal fordelingen skje i forhold til den kraft som utleieren disponerer for det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 annet ledd annet punktum.

Leieinntekter skal i sin helhet anses tilordnet leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 tredje ledd.

10.10.3 Uttaksprofil

Kan skattyter dokumentere uttaksprofilen, enten ved målinger av faktisk uttak pr. time eller ved anmeldt kvantum pr. time fra kunden, skal dette legges til grunn ved fastsettingen av hvilken times spotmarkedspris som skal anvendes for kraft som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-19 første ledd. Kan skattyter ikke dokumentere uttaksprofilen, legges det til grunn at leveransene er fordelt jevnt over alle timer i året.

For kontrakter som gjelder leveranser i deler av året, kan det legges til grunn at leveransene er jevnt fordelt over leveringsperioden, jf. FSFIN § 18-3-19 annet ledd.

For kraftverksleieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, gjelder beskrivelsen i forrige avsnitt når det skal fastsettes hvilken times spotmarkedspris som skal anvendes for skattyters andel av produksjonen som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-19 tredje ledd.

10.10.4 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Ved inngåelse av kontrakt eller leieavtale som skal verdsettes etter disse reglene, plikter kraftselger å informere kraftkjøper om at kraften er levert i henhold til slik kontrakt eller leieavtale, jf. FSFIN § 18-3-15. Kraftkjøper plikter på sin side ved inngåelse av slik kontrakt eller leieavtale å informere kraftselger om det samlede årlige kraftvolumet i eventuelle andre tilsvarende kontrakter som foretaket eller selskaper i samme konsern

allerede har inngått med andre produsenter, og om samlet årlig kraftforbruk i egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-16.

10.11 Prisfastsettingen for kraft levert iht. langsiktig kontrakt på stortingsbestemte vilkår

10.11.1 Generelt

Kraft levert i henhold til kontrakt inngått 1. januar 1996 eller senere på stortingsbestemte vilkår med varighet på 7 år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, annet punktum og FSFIN § 18-3-10 første ledd. Varigheten beregnes fra kontraktstidspunktet, eksklusiv eventuell rett til forlengelse, Det er ikke noe krav om at mottakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Forlenges kontraktsforholdet for slik kjøpekontrakt, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt med varighet på 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontraktsforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

10.11.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Om tilordning til skattyters kraftverk, se FSFIN § 18-3-22 og pkt. 10.10.2.

10.11.3 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og pkt. 10.10.3.

10.11.4 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om kraftselgers og kraftkjøpers informasjonsplikt overfor hverandre, se FSFIN § 18-3-15 og § 18-3-16 og pkt. 10.10.4.

10.12 Prisfastsetting for kraft levert iht. langsiktig kontrakt på minst 7 år inngått 1. januar 1996 eller senere

10.12.1 Generelt

Kraft levert i henhold til kjøpekontrakt som ikke er inngått på stortingsbestemte vilkår men som er inngått 1. januar 1996 eller senere, skal i visse tilfeller verdsettes til kontraktsprisen eksklusiv nettleie, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-10 annet ledd. Forutsetningen er at

- kontrakten er inngått med uavhengig kjøper
- kontrakten har en varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet regnet eksklusiv eventuell rett til forlengelse
- kontrakten omfatter en samlet leveranse på minst 150 GWh i kontraktsperioden, og
- kraften forbrukes hos kjøper til egen industriell virksomhet

Forlenges et kontraktsforhold for slik kjøpekontrakt, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold, dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt med varighet på 7 år eller mer, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontraktsforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

Om et tilfelle hvor kraftleveransen var en del av vederlaget for salg av kraftverk, slik at kontraktsunntaket ikke kom til anvendelse. Se LRD 10. mars 2014 i Utv. 2014/835 (Borgarting).

Det er ikke til hinder for verdsetting til kontraktspris at kjøperen har organisert kraftkjøpsvirksomheten og produksjonsvirksomheten i selskaper som er adskilte skattesubjekter, jf. FSFIN § 18-3-10 annet ledd annet punktum. Skattyter kan kreve at kraft som produseres eller forbrukes i egen produksjonsvirksomhet i selskap i samme

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

konsern som kjøper, jf. sktl. § 10-4, likestilles med kraft som produseres i kjøpers egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-5.

Det er en forutsetning for verdsetting til kontraktspris etter disse regler at kontrakten er inngått mellom uavhengige parter, dvs. at det ikke består noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

10.12.2 Nærmere om forbruk i produksjonsvirksomhet

Som forbruk i produksjonsvirksomhet regnes bare forbruk i industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk Sentralbyrås industristatistikk i NACE kode 20, 21, 24 og 27, slik disse var avgrenset pr. 1. januar 1997, jf. FSFIN § 18-3-4. Dette omfatter virksomhet som går ut på hhv. produksjon av trelast og varer av tre, kork, strå og flettemateriale, unntatt møbler (kode 20), produksjon av papirmasse, papir og papirvarer (kode 21), produksjon av kjemikalier og kjemiske produkter (kode 24) og produksjon av metaller (kode 27).

Også utenlandske produksjonsvirksomheter omfattes, dersom foretaket er registrert i tilsvarende NACE-kode i det land de er hjemmehørende, se SKD 19. april 2012 i Utv. 2012/489 og SKD 5. desember 2013 i Utv. 2013/2018.

10.12.3 Krafttilgangen overstiger forbruk i industriell virksomhet

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen, eventuelt i selskap i samme konsern til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten, jf. FSFIN § 18-3-17 første ledd.

Har kraftkjøper inngått slike kontrakter med flere produsenter og forbruket til industriell virksomhet ikke er tilstrekkelig til å dekke alle leveransene fullt ut, skal leveransene i henhold til kontraktene avregnes mot forbruket til industriell virksomhet etter tidspunktet for inngåelsen i kronologisk rekkefølge, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd. Eventuelt overskytende forbruk som dermed ikke anses å bli benyttet i industriell virksomhet, skal verdsettes til spotmarkedspris hos kraftprodusenten. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning kjøperens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd annet punktum.

10.12.4 Tilordning til skattyters kraftverk

Om tilordning til skattyters kraftverk, se FSFIN § 18-3-22 og pkt. 10.10.2.

10.12.5 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og pkt. 10.10.3.

10.12.6 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om kraftselgers og kraftkjøpers informasjonsplikt overfor hverandres, se FSFIN § 18-3-15 og § 18-3-16 og pkt. 10.10.4.

10.13 Prisfastsetting, leieavtaler på minst 15 år inngått 1. januar 1996 eller senere

10.13.1 Generelt

Kraft levert i henhold til leieavtale inngått 1. januar 1996 eller senere med uavhengige parter som har en varighet på 15 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-11. Forlengelse av en kontrakt vil alltid anses som ny kontrakt.

At kontrakten må være inngått mellom uavhengige parter innebærer at det ikke må bestå noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6 jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Det er videre et vilkår at kraften tas ut av leietaker og forbrukes i egen industriell virksomhet. Skattyter kan kreve at kraft som produseres eller forbrukes i skattyters egen

produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som skattyter, jf. sktl. § 10-4, likestilles med kraft som produseres i skattyters egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-5.

Om hva som er forbruk i produksjonsvirksomhet, se FSFIN 18-3-4 og pkt. 10.12.2.

10.13.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Kraftleieinntekter i henhold til slike kontrakter skal i sin helhet tilordnes leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 tredje ledd.

10.13.3 Krafttilgangen overstiger forbruk i industriell virksomhet

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen, eventuelt i selskap i samme konsern til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten, jf. FSFIN § 18-3-17 første ledd.

Har leietaker inngått slike leieavtaler med flere produsenter og forbruket til industriell virksomhet ikke er tilstrekkelig til å dekke alle leveransene fullt ut, skal leveransene i henhold til kontraktene avregnes mot forbruket til industriell virksomhet etter tidspunktet for inngåelsen i kronologisk rekkefølge, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd. Eventuelt overskytende forbruk, som dermed ikke anses å bli benyttet i industriell virksomhet, skal verdsettes til spotmarkedspris hos kraftprodusenten. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning leietakerens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd annet punktum.

10.13.4 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og beskrivelsen i pkt. 10.10.3.

10.13.5 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om partenes informasjonsplikt overfor hverandre, se FSFIN § 18-3-16 og pkt. 10.10.4

10.14 Prisfastsetting, kraft som forbrukes i skattyters eller eiers produksjonsvirksomhet

10.14.1 Generelt

Kraft som forbrukes i skattyters egen produksjonsvirksomhet, skal verdsettes til prisen på kraft levert i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 3. Det samme gjelder kraft som tas ut av eier og forbrukes i eierens produksjonsvirksomhet. Forbruk av kraft i produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som skattyter/eier, likestilles med kraft som forbrukes i skattyters/eiers produksjonsvirksomhet.

Om hva som er forbruk i produksjonsvirksomhet, se FSFIN § 18-3-4 og pkt. 10.12.2.

Verdsetting i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter gjelder for årets kraftproduksjon i skattyters egne kraftverk samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor han har eierandeler, jf. FSFIN § 18-3-14. Slik verdsetting kan likevel bare skje i den grad årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet overstiger årets tilgang på kraft i henhold til kontrakter eller leieavtaler som verdsettes etter sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, dvs. kontrakter som nevnt under pkt. 10.10, pkt. 10.11 og pkt. 10.12.

Prisen på slik kraft settes til prisvilkårene fastsatt i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter, fratrukket utmatingskostnader fra sentralnettet, jf. FSFIN § 18-3-23. Prisvilkårene kunngjøres årlig av FIN på begynnelsen av året etter inntektsåret. For 2014 utgjør den 28,474 øre/kWh. Utmatingskostnadene settes sjablongmessig til 1 øre/kWh. Prisen utgjør dermed 27,474 øre/kWh.

Prisvilkårene fastsatt i Statkrafts 1976-kontrakter skal benyttes ved beregning av prisen på slik kraft, selv om de siste kontraktene bortfalt ved utgangen av 2010, jf. FIN 25. august 2010 i Utv. 2010/1239.

10.14.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Ved tilordning til skattyters kraftverk, skal leveransene fordeles forholdsmessig etter kraftverkenes faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 første ledd.

Eies kraftverket gjennom en andel i et bruttolignet deltakerlignet selskap, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 annet ledd første punktum.

10.14.3 Uttaksprofil

Ved beregningen av hvilken kraft som skal verdsettes til spotmarkedspris, skal kraft levert i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter anses levert jevnt fordelt over alle timer i året, jf. FSFIN § 18-3-20.

10.14.4 Dokumentert oversikt

Skattytere som har kraft som skal verdsettes etter disse reglene må framlegge en dokumentert oversikt for det enkelte inntektsår som viser årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet og årets produksjon i skattyters egne kraftverk samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor han har eierandel, jf. FSFIN § 18-3-13.

10.15 Gevinst ved realisasjon av driftsmidler

Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjonen skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav b. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. Hvis salgssummen helt eller delvis er inntektsført direkte, skal det inntektsførte beløp tillegges brutto salgsinntekter. Hvis gevinsten helt eller delvis er ført på gevinst- og tapskonto, skal inntektsført beløp fra gevinst- og tapskontoen tillegges. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk. For saldogruppene a, b, d og j, skal eventuell inntektsført negativ saldo tillegges brutto salgsinntekter.

10.16 Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft

Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft skal ifølge skatteloven tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav c. Støtteordningen ble imidlertid ikke etablert slik som forutsatt da bestemmelsen ble gitt, slik at det per dato ikke foreligger noen slik ordning.

10.17 Inntekt fra utstedte el-sertifikater

Inntekt fra utstedte el-sertifikater skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav d. Det er etablert et felles svensk-norsk el-sertifikatmarked fra 1. januar 2012.

10.18 Kostnader som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten

10.18.1 Generelt

Til fradrag i brutto salgsinntekter kommer følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a:

- driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen
- konsesjonsavgift
- eiendomsskatt for kraftverket
- skattemessige avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen med unntak av avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet
- kostnader nevnt i de foregående strekpunkter, og som er pådratt i byggetiden fra og med inntektsåret 2008.

10.18.2 Generelt om driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen

Driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen kommer til fradrag i brutto salgsinntekter, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Dette omfatter blant annet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– arbeidslønn og andre personalkostnader, men bare i den utstrekning den aktuelle personen er knyttet til kraftproduksjonen
– vedlikeholdskostnader
– forsikringskostnader
– administrasjonskostnader
– erstatning til grunneiere
– kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin
– tap ved realisasjon av driftsmidler som saldoavskrives
– innmatingsavgift
– andre produksjons- og reguleringskostnader som er henførbare til kraftverket

Følgende kostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet punktum

– kostnader vedrørende overføring eller distribusjon av kraft, markedsføring og salg
– finanskostnader, herunder gjeldsrenter

Det kan ikke kreves fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for kostnader til leie av fallrettigheter, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 sjette punktum. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 13.2.

Det gis videre ikke fradrag for premie til avbruddsforsikring i det kostnaden mangler den nødvendige tilknytning til den faktiske produksjonen ved kraftverket. Utbetalinger etter forsikringen er da heller ikke grunnrenteskattepliktig.

10.18.3 Nærmere om kostnader til pumping

Kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin anses som driftskostnader som skal komme til fradrag ved fastsettingen av grunnrenteinntekten. Dette gjelder uavhengig av om pumpingen foretas med turbinene eller med egne pumper.

Kostnader for pumper og pumpestasjoner med merkeytelse 10 000 kVA eller mer, settes til medgått kraft i et tidsavsnitt basert på timesmåling multiplisert med tilhørende spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-26 første ledd annet punktum. Skattyter har for slike pumper og pumpestasjoner plikt til å måle kraft medgått time for time, jf. FSFIN § 18-3-9 første punktum. For andre pumper eller pumpestasjoner, benyttes gjennomsnittlig spotmarkedspris for driftsperioden, se FSFIN § 18-3-26 første ledd tredje punktum jf. § 18-3-9 annet punktum. For slike pumper og pumpestasjoner legges det til grunn at pumpingen skjer jevnt i de perioder pumpen faktisk har vært i drift. Hvis det ikke dokumenteres hvilke perioder pumpen har vært i drift, fastsettes driftsperioden skjønnsmessig, jf. FSFIN § 18-3-9 tredje punktum. Dette gjelder også om kraften er produsert i et annet kraftverk som eies av samme eier.

Har pumping av vann til ovenforliggende magasin vært til nytte ved produksjonen i flere kraftverk som skattyteren har plikt til å svare grunnrenteskatt av, skal kraften som er medgått fordeles mellom de enkelte kraftverkene, jf. FSFIN § 18-3-26 annet ledd første punktum. Fordelingen skal skje på en måte som gir samsvar mellom andel av medgått pumpekraft og nytte for hvert kraftverk, beregnet etter forholdet mellom energiekvivalentene nedstrøms det magasin det pumpes til, jf. FSFIN § 18-3-26 annet ledd annet punktum.

10.18.4 Nærmere om innmatingsavgift

Avgift som bæres av skattyteren ved innmating av kraft i sentralnettet kommer til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum og FSFIN § 18-3-27 første ledd. Tilsvarende gjelder kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverkets apparatanlegg fra utgående ledninger frem til innmatingspunktet i sentralnettet, såfremt kraftleveransen skal verdsettes til spottmarkedspriser eller skattyteren godtgjør at en kontraktspris som legges til grunn for verdsetting av kraftleveransen inkluderer innmatingskostnadene til sentralnettet, jf. FSFIN § 18-3-27 annet ledd første punktum. Kostnader ved fysisk tap i tilknytning til innmatingen fastsettes sjablongmessig som en prosentvis andel av bruttoinntekten, se FSFIN § 18-3-27 annet ledd tredje punktum. Tapet beregnes ved at en tapsfaktor multipliseres med antall 100 meter linjelengde, der linjelengden avrundes oppover til nærmeste 100

meter, jf. FSFIN § 18-3-27 annet ledd tredje punktum. Følgende tapsfaktor skal brukes, jf. FSFIN § 18-3-27 annet ledd fjerde punktum

Spenningsnivå Linjetype	11 kV	22 kV	66 kV	132 kV	300 kV	420 kV
Luftledning	0,078	0,064	0,027	0,012	0,003	0,003
Kabel	0,078	0,04	0,018	0,003	0,003	0,003

10.18.5 Nærmere om tap ved realisasjon av driftsmiddel

Tap ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen anses som en driftskostnad som skal gå til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 første punktum. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. For driftsmidler som føres på saldogruppene a, c, d samt j, vil det være eventuelt fradragsført beløp fra tom positiv saldo som skal komme til fradrag. For andre driftsmidler skal fradragsført beløp fra gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd, redusere grunnrenteinntekten. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk.

10.18.6 Konsesjonsavgift og eiendomsskatt

Konsesjonsavgift og eiendomsskatt for kraftverket kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 2.

10.18.7 Skattemessige avskrivninger

Inntektsårets skattemessige avskrivninger i alminnelig inntekt på driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3. Det gis ikke fradrag for avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 nytt annet punktum. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 13.2.

Eier skattyteren flere kraftverk, må avskrivningene fordeles mellom kraftverkene.

10.18.8 Kostnader som delvis knytter seg til kraftproduksjonen

Kostnader som både er til nytte for kraftproduksjon og for annen næringsvirksomhet herunder overføring og salg av kraft, skal fordeles skjønnsmessig mellom kraftproduksjon og den andre næringsvirksomhet, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd nr. 1 siste punktum. I utgangspunktet skal fordeling foretas på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandel som faller på kraftproduksjonen og nytten for kraftproduksjonen. Som eksempler fra praksis, se avgjørelser referert i Utv. 2008/273 pkt. 2.2.6 og pkt. 2.2.7.

10.18.9 Kostnader som er pådratt i byggetiden

Kostnader som omfattes av sktl. § 18-3 bokstav a (jf. ovenfor) og som er pådratt i byggeperioden, kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd nr. 4. En forutsetning er at kostnadene er pådratt i inntektsåret 2008 eller senere. Fradrag kan tidligst kreves fra det tidspunkt skattyter aktiverer kostnader for beregning av frinntekt, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum. Dette vil være fra og med det tidspunkt det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden. Kostnadene må knytte seg til det aktuelle byggeprosjektet. Eksempler på kostnader som kommer til fradrag er eiendomsskatt som påløper i byggeperioden, lønnskostnader, administrasjonskostnader og forsikring. Det samme gjelder avskrivninger på driftsmidler som tas i bruk i byggeperioden, forutsatt at de alminnelige vilkår for avskrivninger er oppfylt.

Kostnader som skal aktiveres som en del av kostprisen på driftsmidlet kommer ikke til fradrag etter denne bestemmelsen. Dette gjelder for eksempel

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

prosjekteringskostnader herunder utgifter til konsesjonsbehandlingen. Se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 9.3.

10.19 Friinntekt, fradrag i grunnrenteinntekten

Grunnrenteinntekten skal reduseres med en beregnet friinntekt, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b. Formålet med friinntekten er å skjerme en vanlig normalavkastning fra grunnrenteskatten. Friinntekten kan føre til at grunnrenteinntekten blir negativ. Om fremføring av negativ grunnrenteinntekt, se pkt. 10.20.

Friinntekten settes til gjennomsnittet av de samlede skattemessige inngangsverdier for driftsmidler i kraftverket ved inntektsårets begynnelse og slutt, multiplisert med en normrente fastsatt av FIN i januar året etter inntektsåret. Normrenten skal tilsvare den normerte risikofrie renten og skal for det enkelte inntektsår være årsgjennomsnittet av renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid fra 2007, se FSFIN § 18-8-3 første punktum jf. § 18-8-1. For inntektsåret 2014 er rentesatsen fastsatt til 1,3 %, jf. vedtak 22. januar 2015 om fastsetting av renter for beskatning av kraftforetak. Driftsmidler omfatter alle fysiske driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen, enten de er avskrivbare (saldo eller lineært) eller ikke-avskrivbare. Dette omfatter reguleringsanlegg, kraftstasjon med eventuelt eid grunn og med maskinelt utstyr, se ovenfor om definisjon av kraftanleggsformue. Videre omfattes immaterielle rettigheter som f.eks. goodwill. Negativ saldo settes til 0, selv om den inneholder driftsmidler. Tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto skal ikke tas med.

Det ses bort fra fallrettigheter ved beregning av friinntekt etter bestemmelsen i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b tredje punktum. Både avskrivbare og ikke-avskrivbare fallrettigheter unntas fra beregningsgrunnlaget. Det skal imidlertid tas hensyn til ervervede fallrettigheter som før 5. oktober 2010 er tilknyttet utbygde kraftverk, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b fjerde punktum. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 13.2.

Kostnader som skal anses som en del av kostprisen for driftsmidlet skal hensyntas fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum. Dette gjelder både i forhold til eksisterende kraftverk og kraftverk under oppføring.

Beregningen av friinntekt påvirkes ikke av om kraftverket har hatt driftsstans i løpet av året eller at kraftverket starter opp eller legges ned.

10.20 Negativ grunnrenteinntekt

10.20.1 Generelt

Grunnrenteinntekten kan bli negativ som følge av at de fradrag som gis ved beregningen av grunnrenteinntekt, overstiger verdien av årets kraftproduksjon. Reglene om anvendelse av negativ grunnrenteinntekt er forskjellig, ettersom den negative grunnrenteinntekten er beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere, eller den er beregnet for inntektsåret 2007 eller senere.

Om behandling av negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med realisasjon av kraftverk, se pkt. 10.23.

10.20.2 Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere kan fremføres mot positiv grunnrenteinntekt i senere år fra samme kraftverk, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd. Negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente. Rentesatsen fastsettes av FIN på begynnelsen av året etter inntektsåret. Ved fremføring av grunnrenteinntekt til inntektsåret 2015 skal en benytte den rentesatsen som er fastsatt for inntektsåret 2014 i vedtak 22. januar 2015. Rentesatsen er fastsatt til 2,4 %.

For inntektsåret 2008 og senere kan slik negativ grunnrenteinntekt (beregnet for 2006 eller tidligere) i tillegg trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyteren har en eierandel i, og som anses etablert som ledd i opprustning og utvidelse knyttet til det kraftverk den negative grunnrenteinntekt er beregnet ved, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd fjerde punktum. Fremføringsretten gjelder uavhengig av hvor stor eierandel skattyter har i de to kraftverkene. Eierandelen trenger heller ikke å være

lik i de to verkene. Fremføringsretten gjelder uavhengig av om skattyter har direkte eierskap i det ene eller begge de to kraftverkene, om det gjelder eierandeler i kraftforetak som deltakerlignes etter nettometoden eller særskilt inntektsberegning og tilordning av eierandel i kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden. Fremføringsretten gjelder i forhold til positiv grunnrenteinntekt som tilordnes fra det nye kraftverket, uavhengig av når eierandelen ble ervervet.

Fremføringsretten mot positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk gjelder fra det tidspunkt det er adgang til å aktivere kostnader for friinntektsgrunnlaget for det nye kraftverket, se sktl. § 18-3 fjerde ledd fjerde punktum jf. § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum. Dette vil være fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden.

Fremførbar negativ grunnrenteinntekt kan overføres ved skattefri overføring av kraftverk mellom selskaper etter sktl. § 11-21 eller når det gis skattelettelser etter sktl. § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

10.20.3 Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet fra et annet kraftverk som skattyteren eier (verksamordnet grunnrenteinntekt), jf. sktl. § 18-3 femte ledd første punktum. Verksamordning kan først skje etter at eventuell negativ grunnrenteinntekt beregnet for 2006 eller tidligere er hensyntatt, jf. § 18-3 fjerde ledd og pkt. 10.20.2. Dette innebærer at grunnrenten må beregnes pr. kraftverk før samordning. Er ett av skattyterens kraftverk overdratt eller hjemfalt til staten i løpet av inntektsåret, skal eventuell positiv grunnrenteinntekt inngå i den verksamordnede grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a annet punktum. Eventuell negativ grunnrenteinntekt skal inngå etter reglene i sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a tredje til femte punktum, se pkt. 10.23.2.

Hvis beregningen av grunnrenteinntekten etter slik samordning blir negativ, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten som hovedregel utbetales fra staten i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd annet punktum. Skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utgjør den negative grunnrenteinntekten multiplisert med inntektsårets skattesats for grunnrenteinntekten (31 % for 2015, jf. SSV § 3-4).

Nytt for 2016

Skattesatsen for grunnrenteinntekten er for 2016 fastsatt til 33 %.

Hvis skattyteren er et aksjeselskap eller et likestilt selskap som ved utgangen av inntektsåret tilhører et konsern, jf. sktl. § 10-4, kan skattyter i stedet velge å la den negative grunnrenteinntekten bli avregnet mot positiv verksamordnet grunnrenteinntekt fra et annet selskap i konsernet, jf. sktl. § 18-3 femte ledd tredje punktum. Samordningen kan ikke medføre at grunnrenteinntekten blir negativ for det selskap som har positiv verksamordnet grunnrenteinntekt. Dersom grunnrenteinntekten etter slik samordning fremdeles er negativ, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales fra staten i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd siste punktum.

Hvis det etter selskapsrettslige regler skal betales vederlag for skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten, jf. aksjelovene § 3-9, skal slikt vederlag ikke anses som alminnelig inntekt hos det mottakende selskap (Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 21.1.3.1 side 114).

10.21 Fordeling av grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk

Positiv grunnrenteinntekt som foreligger etter at det er foretatt samordning mellom de enkelte verk og på konsernnivå i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor, skal fordeles forholdsmessig mellom de kraftverk som har fått beregnet positiv

grunnrenteinntekt for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 sjette ledd. Ved denne fordelingen inngår også eventuell fremført grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere. Videre inngår positiv grunnrenteinntekt fra deltakerlignede eierandeler i kraftforetak.

Fordelingen skal foretas i forhold til størrelsen av den positive grunnrenteinntekten for det enkelte verk, etter eventuell fremføring av negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere. Tilordnet positiv grunnrenteinntekt fra deltakerlignede eierandeler i kraftforetak likestilles med grunnrenteinntekt tilordnet fra det enkelte kraftverk. Verk som har fått beregnet negativ grunnrenteinntekt det aktuelle år og som vil være kommet fullt ut til fradrag, skal ikke tilordnes noen andel av den positive grunnrenteinntekten. Verk som ikke har fått beregnet grunnrenteinntekt for det aktuelle år, fordi virksomheten er nedlagt, skal heller ikke tilordnes noen grunnrenteinntekt.

Det enkelte kraftverkets andel av positiv grunnrenteinntekt vil danne grunnlag for det enkelte kraftverks skattekostnad for grunnrenteinntekt som skal gå til fradrag ved formuesansettelsen, jf. sktl. § 18-5 første ledd annet punktum og vil dermed også få betydning for fastsettingen av eiendomsskatt, jf. eiendomsskatteloven § 8 første ledd. Se pkt. 7.4.4.

10.22 Endring av ligning

Hvis grunnrenteinntekten endres ved endring av ligning, skal endringen påvirke fordelingen av beregnet positiv grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk fra 1. januar i det inntektsår vedtak om endring treffes, jf. sktl. § 18-3 syvende ledd. Endringen vil dermed ikke påvirke selve grunnrenteligningen i tidligere år. Endringen kan imidlertid få avledet betydning for tidligere år, ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget, alminnelig inntekt og ved beregning av skattepliktig utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap.

10.23 Grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk

10.23.1 Generelt

Ved samlet realisasjon av kraftverket med eller uten fallrettigheter skal det som hovedregel foretas beregning av gevinst/tap som vil innebære et endelig oppgjør av grunnrenteinntekten på overdragerens hånd for det realiserte verket, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a. Tilsvarende gjelder ved bortfall av eierskap til kraftverk i forbindelse med hjemfall til staten, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav c. Kraftverk og fallrettigheter kan også realiseres uten beskatning etter regler om skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav b og pkt. 10.23.3.

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap som deltakerlignes etter nettometoden påvirker ikke grunnrenteinntekten i det selskap hvis andeler overdras. Tilsvarende påvirkes heller ikke fastsettingen av grunnrenteinntekten i aksjeselskap mv. av at alle eller en del av aksjene i selskapet blir overdratt.

Gevinst ved enkeltstående realisasjon av driftsmidler knyttet til kraftproduksjon inngår i grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 annet ledd bokstav b, jf. pkt. 10.15.

10.23.2 Skattepliktig realisasjon

Grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter beregnes som følger, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a

	Vederlag
-	Skattemessige inngangsverdier for driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen
-	Aktiverte kostnader til erverv av vannfall
-	Eventuell negativ grunnrente fra 2006 eller tidligere til fremføring
=	Grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter

Eventuell grunnrentegevinst skal samordnes med eventuell negativ grunnrenteinntekt fra andre kraftverk som skattyteren eier og inngå i den verksamordnede

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

grunnrenteinntekten etter reglene i sktl. § 18-3 femte ledd, se sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a annet punktum og pkt. 10.20.3. Grunnrentetap med tillegg av rente som ikke overstiger det fradrag som er gitt for fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere, kan fradragsføres i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserte kraftverk for samme eller tidligere inntektsår, jf. sktl. § 18-3 femte ledd bokstav a tredje punktum. Grunnrentetap som overstiger det fradrag som er gitt for negativ fremførbar grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere, kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt for kraftverk som skattyter eier for realisasjonsåret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd bokstav a fjerde punktum. Slik negativ grunnrenteinntekt som ikke nøytraliseres på denne måten, kan bare utnyttes ved tilbakeføring i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserte kraftverk for samme eller tidligere inntektsår, jf. sktl. § 18-3 femte ledd bokstav a siste punktum jf. tredje punktum.

10.23.3 Realisasjon uten beskatning

Kraftverk og fallrettigheter kan realiseres uten beskatning, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav b. Det er et vilkår for skattefritak at kraftverk og fallrettigheter overføres samlet. Overtaker må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt som skriver seg fra 2006 eller tidligere og som knytter seg til kraftverket, overføres til overtaker.

10.23.4 Fastsetting av grunnrenteinntekt i overdragelsesåret

Overdras kraftverk og fallrettighet til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav d. Dette gjelder ved overdragelse av heleid kraftverk og fallrettighet og ved overdragelse av andel i selskap som deltakerlignes etter bruttometoden.

Bruttoinntekt og fradrag for kostnader fastsettes særskilt for overdrager og erverver etter reglene for grunnrenteinntekt i sktl. § 18-3, se ovenfor. Saldoavskrivninger tilkommer den som er eier av driftsmidlet ved utløpet av inntektsåret. Overdrager har således ikke rett til saldoavskrivninger for overdragelsesåret. For driftsmidler som avskrives lineært, jf. sktl. § 18-6, kan overdrager og erverver kreve forholdsmessige avskrivninger på bakgrunn av antall dager de har vært eiere av driftsmidler.

Overdragers grunnrenteinntekt i realisasjonsåret tillegges eventuell skattepliktig gevinst ved overdragelse av kraftverk og fallrettighet. Tilsvarende vil tap være fradragsberettiget.

Friinntekten for realisasjonsåret beregnes separat for overdrager og erverver etter hvor mange dager av inntektsåret de har eid kraftverket, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav d annet punktum og FSFIN § 18-3-28. Friinntekten for overdrager beregnes bare på grunnlag av overdragerens skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar i inntektsåret, multiplisert med normrenten, jf. FSFIN § 18-3-28 annet ledd. Friinntekten for erverver beregnes bare på grunnlag av gjennomsnittet av inn- og utgående skattemessige verdier av driftsmidler mv., jf. FSFIN § 18-3-28 tredje ledd. De inngående verdiene settes til kjøpesummen. De utgående verdiene settes til de skattemessige verdiene pr. 31. desember i anskaffelsesåret. For overdrager og erverver reduseres friinntekten forholdsmessig etter hvor stor del av inntektsåret hver av dem har eid kraftverket, jf. FSFIN § 18-3-28 fjerde ledd.

10.24 Overdragelse av andel i deltakerlignet selskap

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap påvirker ikke grunnrenteinntekten. Ved overdragelse av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, fastsettes grunnrenteinntekten for hele året under ett, uavhengig av overdragelsen. Grunnrenteinntekt som faller på andelen som er overdratt, skal fordeles mellom overdrager og erverver. Fordelingen skjer ut fra antall måneder av året hhv. overdrager og erverver har vært eier av andelen, jf. prinsippet i sktl. § 10-41 tredje ledd. Overdragelsesmåneden henføres til erververen.

10.25 Overdragelse av aksjer i selskap som eier kraftverk

Fastsetting av grunnrenteinntekten i aksjeselskap mv. påvirkes ikke av at alle eller en del av aksjene i selskapet blir overdratt. Eventuell gevinst eller tap ved aksjesalget inngår ikke i grunnrenteinntekt.

11 Naturressursskatt

11.1 Formål

Reglene om naturressursskatt skal sikre de kommuner/fylkeskommuner som kraftanlegget ligger, en fast og forutsigbar andel av de totale skatter, uavhengig av den konkrete skattepliktige inntekt det enkelte år. Naturressursskatten kan trekkes fra i utlignet skatt til staten av alminnelig inntekt, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd.

11.2 Hvem skal svare naturressursskatt

For skattepliktige som eier vannkraftverk i Norge skal det fastsettes et grunnlag for beregning av naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner, se sktl. § 18-2 og FSFIN § 18-2-2. Spørsmålet om hvem som er eier av kraftverket må avgjøres på samme måte som når det gjelder grunnrenteinntekt, se pkt. 10.3.

På samme måte som for grunnrenteskatt, gjelder reglene om naturressursskatt bare for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-2 annet ledd annet punktum. Eier skattyter flere atskilte kraftverk, skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk i selskapet. Om hva som anses som ett kraftverk, se pkt. 4.6.2. Minstestørrelsen vurderes på samme måte som ved vurderingen av om det skal svares grunnrenteskatt, se pkt. 10.5. Merkeytelsen til generatorer som midlertidig er satt ut av drift skal regnes med, selv om røret til generatoren har vært fysisk frakoblet mer enn halve inntektsåret.

11.3 Beregningsenhet

Naturressursskatt fastsettes særskilt for hvert kraftverk, jf. sktl. § 18-2 annet ledd første punktum og FSFIN § 18-2-3. Dette på samme måte som for grunnrenteinntekt, se pkt. 10.2. Om hva som er ett kraftverk, se pkt. 4.6.2.

I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skal naturressursskatt fastsettes på selskapets hånd, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal naturressursskatt for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. Hos selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, fastsettes naturressursskatt særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet.

11.4 Beregningsgrunnlaget

11.4.1 Generelt

Naturressursskatten fastsettes for hvert kraftverk på grunnlag av 1/7 av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene, jf. sktl. § 18-2 annet ledd første punktum og FSFIN § 18-2-4 første ledd første punktum. Produksjonen måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang, jf. FSFIN § 18-2-4 første ledd annet punktum.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, beregnes naturressursskatten på grunnlag av faktisk produksjon, målt ved generatorklemme, med fradrag av 1,5 %, jf. FSFIN § 18-2-4 annet ledd. Fradraget anses å utgjøre summen av forbruk i kraftverket og tap ved en gangs opptransformering.

Det kommunefordelte beregningsgrunnlaget avrundes nedover til nærmeste 1000 kWh., jf. FSFIN § 18-2-4 femte ledd.

11.4.2 Nye kraftverk

Er vedkommende kraftverk nytt i løpet av syvårsperioden, dvs. satt i drift da, skal det likevel beregnes et syvårs gjennomsnitt. Produksjon i år forut for det året kraftverket ble satt i drift settes til null. I det året verket startes opp settes kraftproduksjonen til det den faktisk har vært. Dette fører til at nystartede kraftverk får en lempeligere naturressursbeskatning.

11.4.3 Ombygging av kraftverk

Ombygging av et kraftverk medfører ikke at det anses for å være nytt i forhold til reglene om syvårs innfasing av naturressursskatten, såfremt det fremdeles anses som det samme kraftverket, jf. FSFIN § 18-2-5 første ledd. Er det kommet et nytt kraftverk i tillegg til det gamle, se definisjonen ovenfor i pkt. 4.6.2, skal dette i forhold til innfasing av naturressursskatten anses som nytt. Videre anses et kraftverk som nytt i forhold til innfasingen av naturressursskatten dersom ombyggingen medfører at inntaksstedet og/eller utløpsstedet endres slik at utnyttet fallhøyde økes med 10 % eller mer, jf. FSFIN § 18-2-5 annet ledd. Ligningsmyndighetene avgjør om utnyttet fallhøyde er økt med 10 % eller mer etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

11.4.4 Pumpekraft

Samlet kraftproduksjon i kraftverket i inntektsåret og de 6 foregående år, skal reduseres med kraft brukt vedkommende år til å pumpe vann til ovenforliggende magasin (pumpekraft), jf. FSFIN § 18-2-4 fjerde ledd. Dette gjelder enten det er turbinene som er brukt som pumpe eller det er separate pumper. Dette gjelder også om pumpekraften er kjøpt eller egenprodusert i et annet kraftverk. Har denne pumpingen av vann til ovenforliggende magasiner vært til nytte ved produksjonen i mer enn ett kraftverk, skal fradraget for denne kraften fordeles mellom kraftverkene på en måte som gir samsvar mellom medgått pumpekraftkvantum og nytte for hvert kraftverk, beregnet etter forholdet mellom energiekvivalenten nedstrøms for det magasin det pumpes opp til.

11.4.5 Skjønnsmessig fastsetting av produksjonstall

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, skal ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, jf. FSFIN § 18-2-4 tredje ledd. Ved skjønnet tas det hensyn til de opplysninger som er registrert hos Statnett og til påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt, multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrom.

11.4.6 Reduksjon av midlere produksjonsevne

Er et kraftverks midlere produksjonsevne varig redusert med 10 % eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget tilsvarende, jf. FSFIN § 18-2-8. Dette gjøres ved at produksjonen i alle år forut for reduksjonsåret som inngår i grunnlagsperioden (syvårs-perioden), reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. Reduksjonen foretas første gang det året den midlere produksjonsevnen er redusert. Ligningsmyndighetene avgjør om en slik reduksjon skal godkjennes etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

11.4.7 Omdisponering av vannfall

Begynner et kraftverk å disponere vannfall som helt eller delvis har vært disponert av et annet kraftverk i grunnlagsperioden, skal dette kraftverket videreføre det andre kraftverkets beregningsgrunnlag, i den utstrekning det andre kraftverket har fått satt ned sitt beregningsgrunnlag etter FSFIN § 18-2-8, se FSFIN § 18-2-7. Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget, se pkt. 11.4.6.

11.4.8 Realisasjon av kraftverk

Blir et kraftverk realisert ved hel eller delvis overføring til nye eiere, skal overtakeren videreføre overdragerens beregningsgrunnlag for de tidligere år, jf. FSFIN § 18-2-6. For overdragelsesåret beregnes naturressursskatten under ett for overdrager og overtaker. Den samlede naturressursskatt fordeles mellom overdrager og overtaker i forhold til hvor mange dager i inntektsåret de har eid verket. Fordelingen skjer således uavhengig av produksjonens størrelse før og etter overdragelsen.

11.5 Beregning av naturressursskatt

11.5.1 Generelt

Naturressursskatten beregnes av gjennomsnittlig produsert kraft i løpet av inntektsåret og de 6 foregående år, beregnet i samsvar med beskrivelsen ovenfor. Av beregningsgrunnlaget skal det svares naturressursskatt til hhv. kommunen og fylkeskommunen med følgende satser, jf. sktl. § 18-2 tredje ledd

- 1,1 øre per kWh til kommunen(e)
- 0,2 øre per kWh til fylkeskommunen(e)

Det gis ingen fradrag i naturressursskatt. Naturressursskatt kommer ikke til fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. 18-2 fjerde ledd første punktum. Om skattefradrag, se nedenfor.

11.5.2 Skattefradrag for naturressursskatt

Personlige skattytere kan kreve at naturressursskatt skal trekkes fra i utlignet fellesskatt til staten, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd annet punktum. Selskaper og innretninger som nevnt i sktl. § 2-36 annet ledd kan kreve fradrag for naturressursskatt i skatten til staten av alminnelig inntekt.

Naturressursskatt kan også trekkes fra i skatt/fellesskatt til staten av alminnelig inntekt fra andre kilder enn kraftanlegget. Om et tilfelle hvor naturressursskatt ble trukket fra i skatt av inntekt tilordnet selskapet som deltaker i IS, og i skatt av inntekt etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a, se BFU 28/2013.

11.5.3 Fremføring av ubenyttet naturressursskatt

Overstiger samlet naturressursskatt hos en skattepliktig den samlede fellesskatt/inntektsskatten til staten hos vedkommende, kan det overskytende tillagt en rente føres til fradrag i den skattepliktiges fellesskatt/inntektsskatt til staten for et senere inntektsår, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd fjerde punktum. Slik fremføring kan skje uten tidsbegrensning. Fremføringsretten avskjæres ikke selv om skattyteren realiserer kraftanlegget, eller om kraftanlegget varig tas ut av produksjon.

Rentesatsen etter skatteloven § 18-2 fjerde ledd fjerde punktum utgjør normert risikofri rente etter FSFIN § 18-8-1 tillagt 0,5 prosentpoeng, korrigert til renten etter skatt, jf. FSFIN § 18-8-2.

Fremførbar negativ ubenyttet naturressursskatt kan overføres ved skattefri overføring av kraftverk mellom selskaper etter sktl. § 11-21 eller når det gis skattelettelser etter sktl. § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

12 Flere kommuner

12.1 Formue

12.1.1 Generelt

For personlige skattytere skal formuen i kraftforetak fordeles mellom kommuner etter de vanlige regler, se emnet «Skattestedet». Det er særregler for fordeling av formuen for verdier som inngår i kraftanlegget, se nedenfor.

12.1.2 Fordeling av formue i kraftanlegg

Formue i kraftanlegg (se definisjonen ovenfor i pkt. 4.5) skal i utgangspunktet fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftstasjonskommuner etter reglene i sktl. § 18-7 første ledd til fjerde ledd. Fordelingsreglene gjelder tilsvarende for naturressursskatt, jf. sktl. § 18-2 første ledd.

De kraftanlegg som ble prosentlignet for inntektsåret 1996 samt de kraftanlegg som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henhold til reglene om stedbunden beskatning, skal likevel fordele formuen i samme prosentforhold som denne formuen ble fordelt ved ligningen for inntektsåret 1996 etter eventuell klagebehandling, jf. sktl. § 18-7 femte ledd. Dette vil omfatte den formuen i kraftanlegg som i prinsippet skal inngå i formuesberegning etter sktl. § 18-5. Denne fordelingsnøkkelen vil også gjelde for kraftanlegg som er overdratt etter utløpet av 1996. Er det skjedd endringer i kraftanlegget

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

etter fordelingen for inntektsåret 1996, f.eks. ved at det er bygget en ny dam i en av kommunene, vil dette føre til at fordelingsnøkkelen må endres.

12.2 Alminnelig inntekt

Skatt på alminnelig inntekt er for aksjeselskaper og andre etterskuddspliktige skattytere en statlig skatt. Inntekten skal derfor ikke fordeles mellom kommuner.

Om fordeling av inntekt for forskuddspliktige, se sktl. § 18-7 syvende ledd.

Kunstnere

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav e, § 4-17, § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1, § 6-31 annet ledd og § 14-3 annet ledd.*
- *FSFIN § 14-5-2.*
- *Forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om Regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.)*.

1 Grensen virksomhet – ikke virksomhet

1.1 Virksomhet

Oppebæres inntekten i form av salgsvederlag, anses kunstneren normalt å være næringsdrivende. I utgangspunktet gjelder dette også når inntekten oppebæres som royalty (vederlag fastsatt etter salg). Dette vil gjelde kunstnere som selvstendig selger sine kunstneriske produkter, f.eks.:

- forfattere
- billedkunstnere
- billedhuggere
- brukskunstnere/kunsthåndverkere
- orkester- og bandmusikere som deler overskuddet iht. avtalt fordelingsnøkkel eller som har spesielt kostbart utstyr, se SKD rundskriv nr. 26/avd. I vedrørende avgiften til folketrygden, Utv. 1975/614 (det blir da et deltakerlignet selskap).

Inntekten må i mange tilfeller ses som inntekt av virksomhet selv om den gjelder salg av tjenester, f.eks. ved engangsengasjementer med helt eller delvis selvstendig arbeidsutførelse.

Nærmere om grensen mellom lønn og virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

1.2 Lønn, honorar mv. utenfor virksomhet

Inntekten anses opptjent utenom virksomhet selv om kunstneren utøver en stor grad av selvstendighet under arbeidsutførelsen, når godtgjørelsen mer må anses å ha karakter av vederlag for arbeidsutførelsen enn salgsvederlag for et produkt, se f.eks. HRD i Utv. 1986/680 (Rt. 1985/644). Dette vil gjerne gjelde for:

- skuespillere, operasangere og entertainere, i regelen også frilansere, og
- musikere knyttet til orkestre og band basert på fast lønn, eller hvor vederlag til den enkelte utøver for vedkommende opptreden er fastsatt på forhånd.

1.3 Inntekt opptjent både i og utenfor virksomhet

Det er ganske vanlig at kunstnere oppebærer en del av inntekten som selvstendig næringsdrivende, mens en del av inntekten må anses oppebåret utenom virksomhet.

Når kunstneren både har virksomhetsinntekt og inntekt som det kreves minstefradrag i, skal kostnader som knytter seg til både virksomhetsinntekten og lønnen mv. fordeles mellom inntektstypene.

1.4 Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet

Drives kunstnerisk aktivitet på en slik måte at den må sies å ha karakter av ikke-økonomisk aktivitet, skattlegges ikke inntektene ved aktiviteten. Fradrag gis heller ikke for kostnader

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

knyttet til slik aktivitet. Om avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet, se emnet «Virksomhet – allment». Se også SKD 3. februar 2012 (publisert på skatteetaten.no).

2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt». Om særlige regler for tidfesting av inntekter og kostnader for kunstner som driver tilvirkning og salg av visse egenproduserte kunstverk i enkeltpersonforetak, se pkt. 5.1.

3 Formelle krav

Næringsdrivende kunstnere skal levere næringsoppgave, skjema for beregning av personinntekt og eventuelt andre pliktige tilleggsskjemaer. For kunstnere som omfattes av forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.), er det utarbeidet særskilt næringsoppgave (RF-1242).

Driver flere skattytere virksomhet for felles regning, foreligger det et deltakerlignet selskap som skal levere selskapsoppgave mv., se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

4 Formue

Forfatter- og andre kunstnerrettigheter er ikke skattepliktig formue så lenge de er i opphavsmannens eie, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Se emnet «Opphavsretter». Derimot er fysiske kunstverk som malerier, statuer o.l. skattepliktig formue også når de er i opphavsmannens eie ved årets utgang. Formuesverdien skal settes til samme verdi som legges til grunn ved inntektsligningen. Visse kunstverk skal settes til kr 0, se pkt. 5.1.3, jf. sktl. § 4-17. Om verdsetting i andre tilfeller, se emnet «Varebeholdning».

5 Inntekt

5.1 Tidfesting av inntekter og kostnader

5.1.1 Hovedregel

Kunstnere som er bokføringspliktige, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», skal i utgangspunktet tidfeste inntekter og kostnader etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Om særregler ved tidfestingen for kunstnere som tilvirker visse kunstverk, se nedenfor.

5.1.2 Særregler, visse enkeltpersonforetak

Enkeltpersonforetak som bare driver produksjon av kunstverk som omfattes av tolltariffens posisjon 97.01 – 97.03 (f.eks. malerier, tegninger, litografier og skulpturer) eller billedvev som nevnt i anmerkningen etter tolltariffens posisjon 58.05 (f.eks. gobeliner og broderier) skal etter forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.), tidfeste inntekter og kostnader i forbindelse med tilvirkning og salg av egenproduserte kunstverk etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 annet ledd. Bestemmelsen gjelder ikke for driftsmidler som saldoavskrives, andre ikke-avskrivbare varige driftsmidler eller for finansielle inntekter og kostnader, jf. forskriften § 4 tredje ledd. Forskriften gjelder ikke den som driver i selskapsform som har årsregnskapsplikt eller som omsetter kunstverk som nevnt, i kunstnerens navn (mellommann).

5.1.3 Særregler, visse egenproduserte kunstverk

Kunstnere skal uavhengig av bokførings- eller årsregnskapsplikt og organisasjonsform sette den skattemessige verdien av beholdning til kr 0 av egenproduserte kunstverk som omfattes av tolltariffens posisjon 97.01 – 97.03 (f.eks. malerier, tegninger, litografier og skulpturer) eller egenproduserte billedvev som nevnt i anmerkningen etter tolltariffens posisjon 58.05 (f.eks. gobeliner og broderier), jf. FSFIN § 14-5-2. Beholdning av andre typer kunstverk verdsettes etter de alminnelige reglene, se emnet «Varebeholdning».

5.2 Minstefradrag

Om minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

5.3 Realisasjon av kunstnerrettighet

Gevinst ved realisasjon av forfatter- og andre kunstnerrettigheter er skattepliktig. Se emnet «Opphavsretter».

5.4 Fordeling av åndsverksinntekt over flere år

Om fordeling over flere år av personinntekt av åndsverk, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

6 Utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge

Om utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 4.2.

Om når skattyter anses skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted». Om skatteavtaler, se emnet «Utland – allment om skatteavtaler».

7 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

7.1 Arbeidstøy

Det gis ikke fradrag for kostnader til det som kan anses som daglig antrekk, selv om klærne benyttes under opptreden.

Det gis fradrag for kostnader til antrekk som er lite egnet til å benyttes privat og som hovedsakelig benyttes i yrket.

Skuespillere har ifølge arbeidskontrakt som oftest krav på å få dekket kostnadene til spesielt tøy og antrekk. Hvis det kreves fradrag, kan kontrakt kreves fremlagt.

Orkestermusiker som opptrer i snippkjole innrømmes fradrag for kostnader til slikt utstyr, herunder betalt vederlag for vask av kjoleskjorter. Kostnadene kan kreves dokumentert.

Se for øvrig emnet «Arbeidstøy mv.».

7.2 Aviser

Som hovedregel innrømmes ikke fradrag for kostnader til aviser. Se for øvrig emnet «Avis mv.».

7.3 Elektronisk kommunikasjon

Om fradrag for kostnader til elektronisk kommunikasjon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

7.4 Hjemmekontor, atelier mv.

7.4.1 Løpende kostnader

Om kostnader til kontor, atelier mv. i privatboligen, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

7.4.2 Bygningsmessige endringer

Kostnader til endring av bygning som eies av skattyter, må aktiveres på bygningen. Dette vil f.eks. gjelde musikere som lydisolerer øvingsrom eller bildende kunstnere som innreder atelier. Det samme gjelder endringer av egen andelsleilighet mv.

Foretar skattyteren av hensyn til yrket bygningsmessige endringer av leid leilighet (vanlig leieforhold), skal kostnadene ved dette komme til fradrag enten i form av avskrivning eller fordelt likt over gjenstående leieperiode, avhengig av om det skal foretas et økonomisk oppgjør eller ikke ved leieperiodens slutt. Se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6.

Skal fradraget fordeles over gjenstående leieperiode og det ikke foreligger noen leieavtale avgrenset i tid, vil det ofte være naturlig å gi fradraget fordelt over en 10-årsperiode. Opphører leieforholdet på et tidligere tidspunkt, gis det fradrag for gjenstående beløp.

7.5 Kosmetikk

Det gis fradrag for kostnader til kosmetikk som benyttes i yrket, og som ikke dekkes av arbeidsgiveren.

7.6 Kunstnerlønn fra Stortinget

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1.

7.7 Kunstnerstipend fra Kulturdepartementet

Om kunstnerstipend fra Kulturdepartementet, se emnet «Stipend», pkt. 4.

7.8 Leieinntekter

Leier en næringsdrivende kunstner ut egenproduserte kunstverk, behandles leieinntekten som en del av inntekten i virksomheten. I andre tilfeller må det vurderes konkret om leieinntekten inngår som en del av inntekten i virksomheten. Se for øvrig emnet «Virksomhet – allment».

7.9 Litteraturltidsskrifter

Fradrag innrømmes for kostnader til aktuell faglitteratur som er av betydning for kunstnerens eget område. Redegjørelse for betydningen må kunne gis.

Forfattere vil ofte ha behov for en del skjønnlitteratur.

Dersom kostnadene ikke dokumenteres, gis fradrag etter takseringsreglene § 1-3-23. Se for øvrig emnet «Faglitteratur».

7.10 Merkostnad ved opphold utenfor hjemmet

Skattytere som av hensyn til sin yrkesutøvelse må bo utenfor hjemmet, har rett til fradrag for merkostnadene etter vanlige regler.

Det gis ikke fradrag for merkostnader ved opphold som har feriemessig eller privat karakter. Kunstneres angitte behov for i perioder å isolere seg for å kunne konsentrere seg om utførelsen av et kunstnerisk arbeid, vil som regel ikke kunne gi grunnlag for fradrag.

Se for øvrig emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

7.11 Provisjon

Provisjon til impresario er fradragsberettiget. Kostnadene må kunne dokumenteres med kvittering som viser navn og adresse på impresarioen. Om krav til betaling via bank når beløpet er kr 10 000 eller høyere, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 5.

7.12 Statens garantiinntekter for kunstnere

Garantiinntekt etter forskrift 16. september 1998 nr. 936 om statens stipend og garantiinntekter for kunstnere er skattepliktig etter reglene for lønnsinntekt.

7.13 Studiereiser

Kostnader/merkostnader til studiereiser som er foretatt av hensyn til yrkesutøvelsen er fradragsberettiget. Forfattere vil f.eks. ha krav på fradrag for slike kostnader i forbindelse med et konkret arbeid, se URD i Utv. 1980/304 (Oslo byrett). Det gis ikke fradrag for kostnader til reiser som bare skal gi generell inspirasjon.

Reisekostnadene må fordeles hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Se for øvrig emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

7.14 TV

Kostnader til TV i skattyterens bolig/fritidsbolig og TV-lisens anses ikke fradragsberettiget.

7.15 Utdanning

Om utdanningskostnader, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

7.16 Utklippstjeneste

Kostnad til utklippstjeneste eller medieovervåkning kan normalt ikke anses som en kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, og vil derfor ikke være fradragsberettiget.

7.17 Utstyr

Kostnader til utstyr, instrumenter mv. anskaffet hovedsakelig av hensyn til yrket er fradragsberettiget. Brukes utstyret også privat, tilbakeføres verdien av fordelen ved denne bruken skjønnsmessig, se f.eks. URD i Utv. 1979/574 (Oslo byrett).

Kostnader til utstyr som hovedsakelig dekker private behov er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder bl.a. gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. TV, video, musikkanlegg mv.

Om skillet avskrivninger/direkte fradragsføring, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

Ved uttak av gjenstander til privat bruk eller ved gaveoverføring, må det vurderes om vilkårene for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 er oppfylt. Se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

7.18 Varelager

Om varelager bestående av kunstverk, se pkt. 5.1.

7.19 Æres- og kulturpriser

Om skatteplikt for æres- og kulturpriser, se emnet «Prisbelønninger».

Langtransportsjåfører

- *Sktl. § 5-11, § 6-13.*
- *FSSD § 6-13.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2014 (takseringsreglene) § 1-2-5 og § 1-3-8.*

1 Generelt

Langtransportsjåfører anses å være på arbeidsplassen mens de er på kjøreoppdrag (mobilt arbeidssted). De vil ikke anses å være på yrkesreise mens de er på arbeidsplassen. Se for øvrig nedenfor og emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

2 Næringsdrivende

Langtransportsjåfør som driver egen transportvirksomhet omfattes ikke av reglene nedenfor. Næringsdrivende må bokføre kostnader til kost og losji på yrkesreise etter bilag. Næringsdrivendes kostutgifter på kjøreoppdrag med overnatting skal ikke reduseres med kostbesparelse i hjemmet, se sktl. § 6-13 annet ledd.

3 Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer ett døgn eller mer

3.1 Inntektsfradrag

I utgangspunktet gis ansatte langtransportsjåfører og deres hjelpemannskaper på kjøreoppdrag fradrag for faktiske merkostnader til kost, som de dokumenterer å ha hatt under fravær fra hjemmet av minimum ett døgns varighet. Dersom skattyter ikke dokumenterer de faktiske kostnader, gis normalt fradrag etter pensjonatsatsen ved innenlandsreiser, eller kr 300 per døgn ved utenlandsreiser, jf. takseringsreglene § 1-3-8 . Se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Merkostnader til kost på kjøreoppdrag med overnatting inngår ikke i minstefradraget.

3.2 Kostgodtgjørelse

3.2.1 Skattyter dokumenterer kostnadene

Mottar skattyteren kostgodtgjørelse og fremlegger dokumentasjon for faktisk medgåtte kostnader til kost på turer som varer ett døgn eller mer, gjennomføres avregning av godtgjørelsen mot disse. Eventuelt underskudd inngår ikke i minstefradraget. Fremlegger skattyter dokumentasjon for en sammenhengende periode på to måneder, legges gjennomsnittskostnaden til grunn for hele året under forutsetning av at forholdene er tilnærmet like.

3.2.2 Skattyter dokumenterer ikke kostnadene, innland

Fremlegges ikke dokumentasjon for faktisk påløpte kostutgifter på turer innenlands, men vilkårene for å innrømme fradrag for øvrig er oppfylt, kan avregning av godtgjørelsen foretas mot satsene i takseringsreglene. Avregningen foretas normalt mot pensjonatsatsen ved innenlandsreiser, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Overskudd på mottatt godtgjørelse går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Underskudd på mottatt godtgjørelse kan bare godtas til fradrag dersom det fremlegges dokumentasjon for faktiske kostnader eller når kostnaden beregnes etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

3.2.3 Skattyter dokumenterer ikke kostnadene, utland

Når godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet er utbetalt med inntil kr 300 per døgn kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter. Ved fastsetting av satsen er det tatt hensyn til kostbesparelse i hjemmet. Underskudd på mottatt godtgjørelse kan bare godtas til fradrag dersom det fremlegges dokumentasjon for faktiske kostnader eller når kostnaden beregnes etter laveste innenlandssats (hybel-/brakkesats).

4 Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn ett døgn

4.1 Inntektsfradrag

Hvis skattyteren er hjemmefra mindre enn 12 timer anses han ikke å ha kostnader som overstiger de han ville hatt dersom han ikke hadde måttet være hjemmefra på grunn av sitt arbeid. Han anses da ikke å ha merkostnader til kost. Om fradrag i de tilfeller skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

4.2 Kostgodtgjørelse

Langtransportsjåfører anses ikke å være på tjenestereise når de er på kjøreoppdrag. Eventuell kostgodtgjørelse kan ikke overskuddsberegnes etter den forenklede metode for kostgodtgjørelse på reiser uten overnatting. Godtgjørelsen skal avregnes mot eventuelle fradragsberettigede kostnader dersom skattyteren har et fravær på 12 timer eller mer. Kostnadene kan i slike tilfeller settes til kr 86 per dag dersom skattyter faktisk kjøper mat (takseringsreglene § 1-3-6). Se for øvrig emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Kostgodtgjørelse ved fravær fra hjemmet under 12 timer anses alltid fullt ut som lønn.

5 Kostnader og godtgjørelse til losji

5.1 Inntektsfradrag

Fradrag for kostnader til losji innrømmes bare når faktiske kostnader dokumenteres.

5.2 Godtgjørelse for losji

Er arbeidsgivers bil innredet for overnatting, vil eventuell losjigodtgjørelse i utgangspunktet være skattepliktig i sin helhet. Godtgjørelsen kan likevel avregnes mot dokumenterte kostnader til losji.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Er arbeidsgivers bil derimot ikke innredet for overnatting, gjelder de vanlige regler om dokumentasjon av losjikostnader, og dekning av ulegitimert nattillegg, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet»pkt. 11.3.5 eller pkt. 11.4.5.

Skattepliktig godtgjørelse eller overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelle kostnader og underskudd på godtgjørelser går ikke inn i minstefradraget.

Leasing

1 Generelt

1.1 Skillet mellom kjøp og leasing (leie)

En kunde som ønsker å disponere et formuesobjekt, kan oppnå dette på følgende måter
- kjøp ved egen finansiering
- kjøp på avbetaling (kredittkjøp)
- lease/leie formuesobjektet

Ved kjøp av løsøre vil kjøper normalt bli eier av formuesobjektet ved levering, jf. kjøpsloven (lov 13. mai 1988 nr. 27) § 13. Dette gjelder selv om formuesobjektet er kjøpt på kreditt og selgeren har betinget seg salgspant eller eiendomsforbehold.

Hvis kunden leaser (leier) formuesobjektet, vil selger beholde eiendomsretten til dette. Kunden betaler leie og må levere tilbake objektet når leieperioden er ferdig. Det kan foreligge leieavtale selv om leaser har rett til å kjøpe formuesobjektet i eller ved utløpet av leieperioden.

1.2 Privatrettslig skille mellom kredittkjøp og leasing (leie)

Hvis det etter privatrettslige regler foreligger et kjøp/salg, anses den som er kjøper som utgangspunkt også å være skattemessig eier. På bakgrunn av ligningspraksis kan det likevel tenkes at den skattemessige behandlingen blir annerledes enn det som følger av de privatrettslige regler, jf. pkt. 2 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.6.

Nærmere om hva som regnes som kredittkjøp og fradrag for renter ved kredittkjøp, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.18.

1.3 Regnskapsmessig behandling

God regnskapsskikk bygger på et skille mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler, se Norsk RegnskapsStandard (NRS) 14 Leieavtaler pkt. 8:

«Leieavtale er en avtale hvor leietaker mot en eller flere betalinger får en bruksrett til leieobjektet for en nærmere angitt periode.

Finansiell leieavtale er en leieavtale som overfører til leietaker det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til en eiendel uten at eiendomsretten overføres.

Operasjonell leieavtale er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.»

Etter regnskapsstandardens pkt. 10 skal finansiell leie regnskapsmessig behandles som om leietaker har kjøpt en eiendel finansiert ved lån som forrentes og tilbakebetales gjennom betaling av leie.

Regnskapsreglene om leasing bygger ikke på privatretten. Bestemmelsene i (NRS) 14 gjelder ikke for leieavtaler hvor eiendomsrett overføres til leietaker ved levering av gjenstanden (kjøp på avbetaling), jf. (NRS) 14 pkt. 4.

Den regnskapsmessige klassifiseringen er derfor uten betydning for den skattemessige behandlingen.

1.4 Partsforholdet i en leasingavtale

I en leasingavtale er det to parter; bortleaser (utleier) og leaser (leietaker). En leasingavtale vil som regel komme i stand ved at det først etableres kontakt mellom en kunde

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

og en forhandler. I noen tilfeller vil forhandleren selv stå for finansieringen av formuesobjektet. Dette vil ofte være tilfelle i de mer rene leieforhold, for eksempel når det gjelder kontormaskiner. Det er i slike tilfeller også vanlig at utleier påtar seg vedlikehold, levering av reserveutstyr mv.

I andre tilfeller ønsker ikke selgeren selv å stå for finansieringen av formuesobjektet. Av den grunn etableres det kontakt med et finansieringsselskap. Finansieringsselskapet skal så lease bort formuesgjenstanden til kunden. Kontraktsteknisk kan dette gjøres på to måter; ved direkte leasing og ved diskontert leasing. Ved direkte leasing betaler finansieringsselskapet kjøpesummen til selger, for så å lease formuesobjektet til kunden. Ved diskontert leasing inngås leasingavtalen mellom kunden og forhandleren. Deretter diskonteres leasingkontrakten til finansieringsselskapet. Dette innebærer at alle rettighetene etter kontrakten overdras til finansieringsselskapet, som betaler kjøpesummen for formuesobjektet til forhandleren.

I leasingavtalen vil den som leaser ut objektet fremstå som eier av den leasede gjenstanden.

2 Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand

2.1 Generelt

Den som privatrettslig er eier vil som utgangspunkt også skattemessig anses som eier av leasinggjenstanden. Den regnskapsmessige behandlingen er uten betydning, se pkt. 1.3. Ved avgjørelsen av hvem som er skattemessig eier må det gjøres en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig. Se for øvrig emnet «Eierbegrepet». Nedenfor er det tatt inn en del typetilfeller om hvem som skattemessig skal anses som eier.

2.2 Leaseren blir eier ved utløp av leasingperioden

Blir leaseren (brukeren) etter avtalen eier av gjenstanden ved leasingperiodens utløp, anses han som eier også i leasingperioden.

2.3 Leaseren har rett og plikt til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen både rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til forhåndsbestemt pris etter en viss tid, anses han som eier i leasingperioden.

Er det sannsynlig at gjenstanden vil ha en ikke ubetydelig markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, og leaseren har plikt til å kjøpe gjenstanden til markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, anses bortleaseren å ha risikoen for verdinedgang på gjenstanden. Leaseren anses da ikke som eier i leasingperioden.

2.4 Leaseren har rett til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen rett, men ikke plikt, til å kjøpe gjenstanden ved leasingperiodens utløp, medfører ikke dette i seg selv at leaseren anses som eier i leasingperioden. Er det i avtalen fastsatt en så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden, anses leaseren som eier i leasingperioden.

2.5 Leasingleien reduseres vesentlig etter en tid

Etter en type leasingavtaler blir leasingleien redusert vesentlig etter en avtalt tid (forlengelsesleie). Normalt bør det aksepteres at bortleaseren anses som eier hvis forlengelsesleien er avtalt til minst 1/12 av ordinær leie.

2.6 Leasinggjenstanden har ubetydelig eller ingen verdi ved leasingperiodens utløp

Leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden hvis det er sannsynlig at den leasede gjenstand har ubetydelig eller ingen markedsverdi ved leasingperiodens utløp. For eksempel vil en spesielt tilpasset innredning i bygg ofte kun ha bruksverdi for leaseren og dermed ingen markedsverdi ved utløpet av leasingperioden.

2.7 Leaseren har risiko for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden

Skal leaseren (brukeren) etter avtalen dekke tap/oppebære gevinst ved realisasjon mv. av den leasede gjenstand ved utløpet av leasingperioden, anses han som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden. Dette gjelder også om leaser skal oppebære eventuell gevinst, men formelt ikke har noe ansvar for å dekke eventuelt tap, når antatt restverdi er satt så lavt at det kun er en teoretisk mulighet for at en tapssituasjon vil oppstå. Med gevinst/tap menes i denne sammenhengen differansen mellom gjenstandens restverdi i henhold til kontrakten og antatt reell omsetningsverdi ved leasingperiodens utløp.

2.8 Den leasede gjenstand inkorporeres i driftsmiddel tilhørende leaseren

Inkorporeres den leasede gjenstand i et driftsmiddel tilhørende leaseren (brukeren) på en slik måte at det ikke er fysisk og/eller økonomisk forsvarlig å skille den ut igjen, anses leaseren som eier i leasingperioden.

2.9 Leasing av bygg som oppføres på leasers egen grunn

Permanente driftsbygg som oppføres på leasers egen grunn, kan normalt ikke demonteres og gjenoppføres på et annet sted på en økonomisk forsvarlig måte. I slike tilfeller må det normalt antas at bygningen skal overtas av leaseren etter leasingsperioden. I så fall må leaseren anses som eier også i leasingsperioden.

2.10 Restverdileasing

Restverdileasing er en type leasingavtale hvor leasinggjenstanden er forutsatt å ha en restverdi når leasingforholdet opphører. Det skyldes at leasingperioden er kortere enn gjenstandens økonomiske levetid, og leaseren betaler da heller ikke hele kostprisen gjennom leiebetalingene i perioden. Restverdien (udekket kostpris) får leasingselskapet tilbake ved en gjenkjøpsavtale med leverandøren eller ved å realisere objektet på annen måte.

Restverdien kan også sikres på annen måte enn ved gjenkjøpsavtale, f.eks. ved en restverdigaranti fra leaser eller en tredjemann.

Ved restverdileasing vil som utgangspunkt bortleaser bli ansett som eier. Har leaseren risikoen for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden, vil leaseren bli ansett som eier, se pkt. 2.7.

2.11 Leasing av demonstrasjonsbiler (demoleasing)

Leasing av demonstrasjonsbiler omtales som demoleasing. Bilene brukes som oftest til demonstrasjon en kort periode før de blir solgt. Leasingavtalen kan likevel være inngått for en betydelig lengre periode, slik at den vanligvis avsluttes lenge før utløpet av leasingperioden. I slike tilfeller vil leasingavtalen i realiteten kunne være finansiering av en del av forhandlers varelager. Forhandler må da anses som skattemessig eier.

3 Skattemessige konsekvenser hvor bortleaser anses som eier

3.1 Formue

3.1.1 Bortleaser

Når bortleaseren anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos bortleaseren. I tillegg formuesbeskattes han for eventuell forfalt, men ikke betalt leasingleie ved årsskiftet.

Bortleaser gis ikke gjeldsfradrag for forpliktelsen til å stille den leasede gjenstand til disposisjon for leaser.

3.1.2 Leaser

Når bortleaser anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand eller bruksretten ikke formuesbeskattes hos leaser (bruker). Leaser gis ikke gjeldsfradrag i forbindelse med forpliktelsen til å betale leasingavgift, med unntak av avgift som er forfalt, men ikke betalt, ved årsskiftet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.1.3 Forskuddsleie

Den til enhver tid gjenstående del av forskuddsleien anses som gjeld for finansieringsselskapet og formue (krav) for leaseren.

3.2 Inntekt

3.2.1 Bortleaser

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, er leasingleien skattepliktig inntekt på samme måte som vanlig leieinntekt. Ved bortleasing av motorvogn gjelder det samme for eventuell merleie for kjøring utover avtalt kjørelengde.

Eventuell avskrivning av leasinggjenstanden foretas hos bortleaser.

Om leasing der bortleaser har sikret seg å få en del av sin investering tilbake ved utløpet av leasingperioden, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 4.1.2.

Leasingleien tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Ved bortleasing av motorvogn skal merleie ut over avtalt kjørelengde tidfestes ved avtalens opphør, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Om forskuddsleie, se pkt. 3.2.3.

3.2.2 Leaser – generelt

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden og leaser hovedsakelig bruker gjenstanden i inntektsgivende aktivitet (driftsmiddel), er leasingleien fradragsberettiget som leiekostnad.

Leasingleien tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Ved leasing av motorvogn skal merleie ut over avtalt kjørelengde tidfestes ved avtalens opphør, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Om forskuddsleie, se pkt. 3.2.3.

Brukes gjenstanden hovedsakelig utenfor inntektsgivende aktivitet er leasingleien ikke fradragsberettiget.

Det er ikke adgang til å trekke ut et beregnet renteelement fra leasingleien og kostnadsføre dette som gjeldsrenter, se SKD 29. juni 2007 i Utv. 2007/1270. Se nærmere i emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.20.

3.2.3 Leaser – forskuddsleie

Betaler en leaser forskuddsleie for hele leasingperioden, f.eks. ved at det leveres inn et gammelt driftsmiddel i forbindelse med at leasingavtalen inngås, må forskuddet fordeles til fradrag over det totale antall måneder leasingperioden varer. Som forskuddsbetaling anses også det tilfelle at leaser (bruker) godskrives differansen mellom gjenstandens restverdi og omsetningsverdi og denne differansen reduserer beregningsgrunnlaget for leasers (brukers) leie av nytt driftsmiddel tilsvarende. Det gis fradrag for månedsbeløpet etter avtalen pluss den forskuddsleien som etter fordeling faller på hver måned, multiplisert med antall leiemåneder i året.

3.2.4 Leaser – kjøp av den leasede gjenstand

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, men leaseren (brukeren) får kjøpe den, f.eks. etter utløpet av leasingperioden, vil dette ofte være til en pris som ligger betydelig under omsetningsverdien. Har leaseren fått fradrag for leasingleien, skal fordelen ved rimelig kjøp anses som en skattepliktig fordel. Fordelen utgjør differansen mellom kjøpspris og omsetningsverdi. Inntektsføringen foretas i kjøpsåret. Inntektsføring unnlates dersom gjenstanden blir tatt i bruk som avskrivbart driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, og den reduserte kjøpesum tas inn på saldo.

På samme måte kan leaseren fordelsbeskattes, dersom den leasede gjenstand blir kjøpt til underpris av en i leaserens familie eller en ansatt hos leaseren. Tilsvarende gjelder hvis leaseren er et aksjeselskap og gjenstanden kjøpes av en aksjonær eller et datterselskap. Fordelsbeskatning kan også komme på tale dersom leaseren mv. ikke kjøper den leasede gjenstand, men et annet formuesobjekt til underpris av bortleaseren.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Er det en ansatt, aksjonær eller deltaker hos leaseren som har kjøpt leasinggjenstanden til underpris, skal fordelen i tillegg behandles som lønn, aksjeutbytte, arbeidsgodtgjørelse eller utdeling etter sktl. § 10-42.

4 Skattemessige konsekvenser hvor leaser anses som eier

4.1 Generelt

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, behandles forholdet som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid. Kjøpesummen er sum leasingleie i leasingperioden, inklusive eventuell restverdi som leaser plikter å betale. Skatteretten bygger på et nominalistisk prinsipp. Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert renteelement av kostprisen, se LRD 28. januar 1999 (Borgarting) i Utv. 1999/557. Verdsetting til nominell verdi innebærer at kjøpesum og gjeld settes lik summen av fremtidige nominelle forpliktelser etter leasingavtalen. Om fradrag for rentedelen, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.18.

4.2 Formue

4.2.1 Bortleaser

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, skal den ikke formuesbeskattes hos bortleaser. Derimot formuesbeskattes bortleaser for uoppgjort del av salgsverdien ved årsskiftet (fordring). Fordringen verdsettes til nominell verdi med mindre det foreligger grunnlag for skattemessig utskillelse av rente.

4.2.2 Leaser

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos ham. Uoppgjort del av kjøpesummen ved årsskiftet fradras som gjeld. Gjelden verdsettes til nominell verdi med mindre det foreligger grunnlag for skattemessig utskillelse av rente.

4.3 Inntekt

4.3.1 Bortleaser

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, vil sum leasingleie, inklusive eventuell restverdi, som leaser plikter å betale bli ansett som salgssum for bortleaser. Foreligger det skattemessig grunnlag for utskillelse av rente, anses rentedelen opptjent etter hvert. Om tidfesting ved inntektsføring av salgsvederlag og renter, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Bortleaserens kostpris for den leasede gjenstand behandles på samme måte som ved salg.

4.3.2 Leaser

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, behandles sum leasingleie, inklusive eventuell restverdi, som leaser plikter å betale, som kjøpesum, på samme måte som ved vanlig kjøp. Kjøpesummen aktiveres og tilføres eventuell saldo, se emnene om driftsmidler. Foreligger det skattemessig grunnlag for utskillelse av rente, fradragsføres denne på vanlig måte.

4.3.3 Leaser – uttak

Om skatteplikt ved uttak av det leasede objekt fra leaserens virksomhet, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Ligningsstedet

– *Lignl. § 8-6.*

Avgjørelser etter lignl. kapittel 8 skal foretas av det skattekontor som Skattedirektoratet bestemmer, jf. lignl. § 8-6 og Finansdepartementets delegeringsvedtak 2. mars

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2007. Det samme gjelder fastsetting av pensjonsgivende inntekt, trygdeavgift og pensjonspoeng etter ftrl. § 24-1.

Skattekontorene skal primært behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet kan organisere oppgavene på tvers av regionene. Skattekontorene har kompetanse og myndighet til å behandle alle saker de får tildelt. Skattedirektoratets vedtak om hvor den enkelte skattyter skal lignes kan ikke påklages eller overprøves.

Regionene/skattekontorene har følgende navn:

– Skatt nord (omfatter fylkene Finnmark, Troms og Nordland, samt skattekontoret på Svalbard).
– Skatt Midt-Norge (omfatter fylkene Nord- og Sør-Trøndelag, samt Møre og Romsdal).
– Skatt vest (omfatter fylkene Sogn og Fjordane, Hordaland og Rogaland samt Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)).
– Skatt sør (omfatter fylkene Vest- og Aust Agder, Telemark, Vestfold og Buskerud).
– Skatt øst (omfatter fylkene Oslo, Akershus, Østfold, Hedmark og Oppland).
– Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS).

Det er en skatteklagenemnd for hvert skattekontor og for sentralskattekontorene. Primært skal skattekontorene og skatteklagenemndene behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet kan bestemme at ligningen og saker om endring av ligning behandles ved et annet skattekontor og/eller skatteklagenemd.

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) er fra 1. januar 2014 direkte underlagt Skattedirektoratet. Skattedirektoratet fastsetter hvilke skattytere SFS skal fastsette skattepliktig formue og inntekt for.

Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) er organisatorisk underlagt Skatt vest, men har egen skatteklagenemnd, jf. lignl. § 2-2 nr. 2. Skattedirektoratet fastsetter hvilke skattytere SFU skal fastsette skattepliktig formue og inntekt for.

Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt er særskilte ligningsmyndigheter, jf. lignl. § 2-4.

Lønnsopplysningsplikt

– *Lignl. § 5-2, § 5-6, § 10-8.*
– *Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven).*
– *Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver (lignl.).*
– *Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.*
– *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2 (lignl). (samleforskriften)*
– *Forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven*
– *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-1.*

1 Generelt

Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller på annen måte ytet fordel som lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker, se lignl. § 5-2 nr. 1.

Opplysningsplikten etter a-opplysningsloven gjelder også pensjon, utbetalinger av uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, samt uføreytelser fra andre ordninger, jf. lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b. Om hvilke ytelser som anses som pensjon, se emnet «Pensjon – allment».

Lønnsopplysningen gjelder også visse stønader som nevnt i lignl. § 5-2 bokstav b, se pkt. 3.

Føderåd i jord- og skogbruk er også omfattet av lønnsopplysningsplikten, jf. lignl. § 5-2 bokstav b og emnet «Føderåd». pkt. 8.

Som utgangspunkt gjelder lønnsopplysningsplikten også ytelser i virksomhet, men her er det betydelige unntak, se pkt. 5.1.

Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om mottaker er skattepliktig for fordelen til Norge eller utlandet.

De nærmere regler om hvilke ytelser som skal lønnsrapporteres og unntak fra lønnsrapporteringsplikten fremgår nedenfor.

Rapportering av lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, NAV og Statistisk sentralbyrå (SSB) skjer samlet i a-meldingen og skal sendes inn hver måned av alle som utbetaler lønn, pensjon og andre ytelser, se a-opplysningsloven § 3 og § 4 samt a-opplysningsforskriften. For uføretrygd, uføreytelser samt for engangsutbetalinger som nevnt ovenfor, er det for 2015 tilstrekkelig at ytelser som er utbetalt i 2015 rapporteres samlet en gang, senest 5. januar 2016 (se endringslov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) IV.

Den som rapporterer opplysninger etter a-opplysningsloven skal ukrevet sende en sammenstilling over innrapporterte opplysninger til den det er gitt opplysninger om, jf. forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven. Sammenstillingen skal inneholde summerte opplysninger av innrapporterte ytelser som fremgår av samleforskriften. Videre skal den inneholde opplysninger om feriepengegrunnlaget etter ferieloven § 10 første ledd og opplysninger om innrapportert forskuddstrekk. Den skal også inneholde ansattnummer eller annet nummer som er brukt til å identifisere inntektsmottakeren i arbeidsgivers systemer.

Nærmere om a-ordningen, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling».

2 Utland

2.1 Generelt

Lønnsopplysningsplikten for utbetalinger til personer bosatt i utlandet er regulert i samleforskriften § 5-2-15 og § 5-2-18.

Lønnsopplysningsplikten for utbetalinger til personer som er skattepliktige som bosatt i Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1, skal alltid følge de alminnelige regler for lønnsrapportering (full opplysningsplikt), se lignl. § 5-2 og samleforskriften § 5-2-1 til § 5-2-5 og § 5-2-10 til § 5-2-11. Dette gjelder også for personer bosatt i Norge men som oppholder seg midlertidig i utlandet. Om hvem som er skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

2.2 Arbeid utført i Norge ogleller på norsk kontinentalsokkel

Det foreligger opplysningsplikt etter a-opplysningsloven for utbetalinger vedrørende arbeid eller virksomhet utført i Norge eller på norsk kontinentalsokkel og dermed likestilt område, til personer som fast eller midlertidig oppholder seg i utlandet. Det samme gjelder for arbeid og virksomhet på skip tilknyttet slik virksomhet uansett om skipet er registrert i Norge (NOR eller NIS) eller i utlandet. Se lignl. § 5-2, jfr. samleforskriften § 5-2-15 nr. 1 første og annet punktum.

Opplysningsplikten gjelder for både norsk og utenlandsk arbeidsgiver.

2.3 Arbeid utført i utlandet

Norsk arbeidsgiver som utbetaler lønn og godtgjørelse mv. for arbeid utført i utlandet til en arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, har alltid full opplysningsplikt, jfr. samleforskriften § 5-2-15 nr. 2.

Norsk arbeidsgiver som utbetaler lønn og godtgjørelse mv. for arbeid utført i utlandet til en arbeidstaker som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, har begrenset lønnsopplysningsplikt, jfr. samleforskriften § 5-2-15 nr. 3. Plikten til

å innrapportere omfatter ytelser som nevnt i lignl. § 5-2 nr. 1 bokstavene a til c (lønn og annen godtgjøring for arbeid), men ikke godtgjøring til dekning av utgifter i tjenesten som nevnt i lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav g, jfr. samleforskriften § 5-2-15 nr. 3 bokstav a.

Det er ikke opplysningsplikt for lønn mv. til ansatte ved norske bedrifters faste driftssted i land Norge har skatteavtale med, når mottakeren er en person som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og utbetalingen skal belastes regnskapet for det faste driftsstedet, jf. samleforskriften § 5-2-15 nr. 3 bokstav a, siste setning.

2.4 Direktører, styremedlemmer mm bosatt i utlandet

Det foreligger opplysningsplikt for utbetaling av tantieme, gratiale og godtgjørelse (herunder pensjon) til direktør eller medlem av styre, kontrollkomitè e.l. bosatt i utlandet, i selskap eller innretning hjemmehørende her i riket, jf. sktl. § 2-3 bokstavene e og f. Opplysningsplikten gjelder uten hensyn til om Norge i skatteavtale med vedkommende land har frafalt beskatningsretten til slike godtgjørelser, se samleforskriften § 5-2-15 nr. 3 bokstav b.

2.5 Sjøfolk bosatt i utlandet

Utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid om bord på norsk registrerte skip (NOR) til en person skattemessig bosatt i utlandet skal innrapporteres. Det kreves ikke oppgave over lønnsutbetalinger til personer som er bosatt utenfor Norden og som er statsborgere i land utenfor EØS, når de er ansatt av en utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord, jf. samleforskriften § 5-2-15 nr. 3 bokstav c.

Det foreligger opplysningsplikt for utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på utenlandsk registrert skip befraktet av norsk rederi på bareboat-basis når mottakeren er bosatt i et annet nordisk land, se samleforskriften § 5-2-15 nr. 3 bokstav d.

Det skal gis opplysninger om utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på skip registrert i NIS, når mottakeren enten er norsk statsborger, bosatt i et annet nordisk land, eller er statsborger i et EØS-land, se samleforskriften § 5-2-15 nr. 3 bokstav e første punktum. Dette gjelder likevel ikke lønnsutbetalinger til personer bosatt utenfor Norden som er ansatt i hotell- eller restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i NIS, se samleforskriften § 5-2-15 bokstav e annet punktum.

Se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.4 og emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 3.4.7.

2.6 Utenlandske artister

Det er i utgangspunktet ikke lønnsopplysningsplikt for lønn, honorarer og annen godtgjørelse til utenlandske artister mv. som er skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), jf. samleforskriften § 5-2-15 nr. 1 tredje punktum.

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», vil han bli skattepliktig etter skatteloven, og ikke etter artistskatteloven, fra og med inntektsåret før det inntektsår han blir skattepliktig som bosatt. Den som er arbeidsgiver på det tidspunkt artisten blir skattepliktig som bosatt, har plikt til å gi opplysninger om utbetalt lønn mv. til artisten i det foregående år. Se også emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 4.2.

3 Stønader

3.1 Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b.

3.2 Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge skal innrapporteres.

3.3 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltingen

Kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b.

4 Forenklet lønnsrapporteringsordning/forenklet a-melding

4.1 Generelt

Forenklet lønnsrapporteringsordning innebærer at ordinær a-melding ikke skal brukes. Lønnsrapporteringen skal i slike tilfeller skje på forenklet a-melding, se a-opplysningsforskriften § 3-1 annet ledd jf. ftrl. § 23-2 sjette til åttende ledd og samleforskriften § 5-2-1. Forenklet a-melding kan benyttes for følgende utbetalinger

- privat pass av barn i barnets hjem
- lønnsarbeid i hjemmet
- utbetalinger fra veldedige eller allmennyttige organisasjoner eller institusjoner

Fristen for å levere forenklet a-melding er første virkedag etter den enkelte utbetaling, se a-opplysningsforskriften § 2-1 femte ledd

For en beskrivelse av vilkårene for bruk av den forenklede oppgjørsordningen, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling», pkt. 3.6.

4.2 Privat pass av barn i barnets hjem

Det skal benyttes forenklet a-melding ved innrapportering av lønn for privat barnepass utført i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller har særlige behov for omsorg og pleie. Det er ingen beløpsgrense oppad knyttet til slik lønnsutbetaling, se a-opplysningsforskriften § 3-1 jf. ftrl. § 23-2 sjette ledd. Om beløpsmessige begrensninger nedad, se pkt. 5.2.2.

4.3 Annet lønnsarbeid i betalerens eget hjem eller fritidsbolig

For annet lønnet arbeid i oppdragsgivers private hjem og fritidsbolig skal forenklet a-melding benyttes når summen av slik lønn fra husholdningen i inntektsåret ikke overstiger kr 60 000, se a-opplysningsforskriften § 3-1 jf. ftrl. § 23-2 sjuende ledd.

Overstiger utbetalt lønn fra en husstand kr 60 000 i løpet av året, inntrer plikten til å levere ordinær a-melding fra og med den måneden grensebeløpet overstiges. Om beløpsmessige begrensninger i opplysningsplikten, se pkt. 5.2.2.

4.4 Veldedige og allmennyttige organisasjoner

Forenklet a-melding skal benyttes ved utbetalinger av lønn og godtgjørelse fra veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon til privatpersoner når lønnen ikke er knyttet til institusjonens eller organisasjonens næringsvirksomhet. Dette gjelder for arbeidsoppdrag vedkommende utfører for organisasjonen og de totale ytelser ikke ventes å overstige kr 500 000 i løpet av inntektsåret. Dette gjelder bare for lønnsutbetalinger opp til kr 50 000 per ansatt. Se a-opplysningsforskriften § 3-1 jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd. Overstiger utbetalt lønn ett av grensebeløpene i løpet av året, inntrer plikten til å levere ordinær a-melding fra og med den måneden grensebeløpet overstiges.

5 Unntak fra lønnsopplysningsplikten

5.1 Utbetalinger til selvstendige næringsdrivende

5.1.1 Generelt

Etter lignl. § 5-9 bokstav i jf. samleforskriften § 5-9-90 første ledd skal det gis opplysninger om vederlag som er godtgjøring for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk eller annen art. Opplysningsplikten gjelder også hvor betalingsmottakeren er selvstendig næringsdrivende, men fra dette er det flere unntak, se nedenfor.

5.1.2 Utbetalinger som ikke er fradragsberettiget hos utbetaleren

Oppdragsgiver har ikke opplysningsplikt når oppdragsgiver ikke har krav på fradrag for det utbetalte beløp, direkte eller gjennom avskrivning, se samleforskriften § 5-9-90 annet ledd første punktum.

Det skal således ikke foretas innrapportering av vederlag for arbeid vedrørende bolig- og fritidseiendom som ikke skal regnskapslignes. Det skal heller ikke foretas innrapportering av vederlag for arbeid på regnskapslignet bygning i den utstrekning vederlag knytter seg til egen boligdel.

Begrensningen i innrapporteringsplikten gjelder ikke for offentlige og kommunale myndigheter, og heller ikke for skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, se samleforskriften § 5-9-90 annet ledd siste punktum. Begrensningen gjelder heller ikke for boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

5.1.3 Mottaker driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted

Plikten til å foreta innrapportering gjelder ikke vederlag som er godtgjørelse for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art når mottakeren driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted i Norge, se samleforskriften § 5-9-91 annet ledd første punktum.

Virksomhet undergitt stedbunden beskatning etter sktl. § 3-3, vil i alminnelighet bli ansett som drevet fra fast forretningssted. Likeledes vil kontor med leid hjelp, kontorfellesskap med andre og hjemmekontor kunne anses som fast forretningssted. Dette gjelder særlig i de tilfellene hvor virksomheten gjøres kjent for offentligheten med henvisning til dette som fast forretningssted.

Hvis det foreligger tvil om mottakeren driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted, skal oppgave inngis eller lokale skattemyndigheter forespørres.

5.1.4 Utenlandske mottakere

For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, vil fast driftssted i Norge etter skatteavtalene måtte anses som fast forretningssted, se samleforskriften § 5-9-91 tredje ledd annet punktum.

5.1.5 Provisjoner

Provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom og/eller verdipapir skal ikke innrapporteres når provisjonen er inntjent som ledd i selvstendig virksomhet, se samleforskriften § 5-9-91 tredje ledd bokstav b.

Det er ikke rapporteringsplikt ved utbetaling av kommisjon fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet. Det samme gjelder befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip, se samleforskriften § 5-9-91 tredje ledd bokstavene c og d.

5.1.6 Persontransport

Vederlag for persontransport kreves ikke innrapportert når mottaker er næringsdrivende, se samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-9-91 tredje ledd bokstav a.

5.2 Beløpsmessige begrensninger

5.2.1 Bagatellmessige beløp

Det er ikke lønnsopplysningsplikt når samlede lønnsutbetalinger fra vedkommende arbeidsgiver til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, herunder medregnet verdien av skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1 første ledd. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet innrapporteres. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter og som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er fritatt for opplysningsplikt. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 1 000, skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innrapporteres.

5.2.2 Utbetalinger fra private arbeidsgivere

Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 6 000 er ikke lønnsopplysningspliktig når utbetalingen gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Det samme gjelder lønnsutbetalinger for arbeid som verge eller representant som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

godtgjøres etter vergemålsloven § 30 eller utlendingsloven § 98f, se samleforskriften § 5-2-1 første ledd annet punktum.

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er i slike tilfeller også fritatt for innrapportering, jf. samleforskriften § 5-2-1 første ledd fjerde punktum. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 6 000 skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innrapporteres. Overskrides beløpsgrensen skal hele beløpet innrapporteres.

Begrensningen på kr 6 000 gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritakslignede bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapslignet bolig som utbetaleren selv benytter eller eventuell leid bolig som utbetaleren bruker som egen bolig. Dette vil typisk være omsorgsfunksjoner i hjemmet, innkjøp, renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller reparasjon av egen bolig- eller fritidseiendom, leid bolig, innbo eller privat kjøretøy. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid i tilknytning til boligen. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen før bolig eller fritidsbolig tas i bruk av utbetaleren. Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen. Dersom en gjenstand må sendes bort for f.eks. vedlikehold, regnes dette arbeidet ikke som arbeid i hjemmet. Når det er mest praktisk å utføre arbeidet et annet sted, f.eks. hjemme hos en privat oppdragstaker, kan arbeidet likevel utføres der. Det forutsettes at et slikt annet arbeidssted ikke har et «profesjonelt preg».

5.2.3 Hvem som anses som «betaler» i forhold til beløpsgrensene

Som utgangspunkt gjelder beløpsgrensene på hhv. kr 1 000 og kr 6 000 i forhold til den som foretar utbetalingen, eller den som utbetalingen skjer på vegne av. Ved utbetalinger for arbeid i tilknytning til hjem- eller fritidsbolig, må husstanden normalt anses som en utbetaler. Utbetales vederlag for arbeid på en frittstående bygning som et av hustandsmedlemmene har eksklusiv råderett over og som inngår i dennes hjem/fritidsbolig, vil beløpsgrensen på kr 6 000 gjelde for denne særskilt.

Vederlag for en arbeidsprestasjon ytet overfor en forening eller et sameie, anses å komme fra foreningen som sådan selv om oppdragstakeren mottar betalingen direkte fra hver av medlemmene/sameierne og lønnsopplysningsplikten som utgangspunkt påhviler disse. Grensen for lønnsopplysningsplikt mv. vil derfor måtte vurderes i forhold til det samlede vederlaget. For eksempel vil utbetaling til styremedlemmer mv. i boligsameier anses å komme fra boligsameiet og ikke fra den enkelte sameier, se brev fra FIN til SKD 24. oktober 2007 i Utv. 2007/1576. Dette gjelder uavhengig av antall sameiere/boenheter. Tilsvarende gjelder hvor en fotballklubb engasjerer en trener som betales direkte av foreldrene.

5.2.4 Utbetalinger fra skattefrie institusjoner

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 vil grensen for lønnsopplysningsplikt for utbetalinger fra frivillige organisasjoner bli øket til kr 10 000, jf. avtale om Statsbudsjett 2016 inngått mellom Kristelig Folkeparti, Venstre, Høyre og Fremskrittspartiet.

Skattefrie institusjoner mv. som nevnt i sktl. § 2-32 første ledd, herunder bedrifter tilknyttet Ungt Entreprenørskap, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 8 000. Se samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1 annet ledd. Overskrides beløpsgrensen skal det gis opplysninger om hele beløpet.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter forrige avsnitt eller lønn som overstiger kr 8 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra opplysningsplikt, se samleforskriften § 5-2-1 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

Skattefri fordel i forbindelse med arbeidsgivers dekning av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 niende ledd er ikke lønnsopplysningspliktig når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i inntektsåret, se samleforskriften § 5-2-1 femte ledd. Overskrides grensen skal hele beløpet innrapporteres.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (unntatt fri bil), kost og losji ved slike arrangementer, fritt utstyr mv., er unntatt fra opplysningsplikten, når slikt ytes i organisasjonens interesse. Dette gjelder uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller trekkfri utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for opplysningsplikt eller ikke, se samleforskriften § 5-2-1 fjerde ledd.

5.2.5 Klienter i visse institusjoner

Det er ikke lønnsopplysningsplikt for utbetalinger til en klient på kursted for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede eller andre lignende institusjoner, hvis summen av utbetalingene til en klient
- i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2 000, og
- er arbeidspenger utelukkende betalt ut fra terapeutiske hensyn

Se samleforskriften § 5-2-2.

5.2.6 Offentlig dekning av arbeidsreise for skattytere i anledning politiske verv

Skattefri dekning fra det offentlige av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 tiende ledd er ikke opplysningspliktig når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i inntektsåret, jfr. samleforskriften § 5-2-1 femte ledd. Overskrides grensen skal hele beløpet innrapporteres.

5.3 Skattefrie naturalytelser

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie er ikke omfattet av opplysningsplikten, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Følgende ytelser er likevel omfattet av opplysningsplikten, jf. samleforskriften § 5-2-3:
- helt eller delvis fri kost og losji, samt besøksreiser til hjemmet for pendlere
- dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet
- dekning av fri kost på sokkelinnretning (uavhengig av skatteplikt)
- arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn

6 Diverse spørsmål (alfabetisk rekkefølge)

6.1 Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Skattefri arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang er 12 år eller yngre, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o, skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 første ledd bokstav a. Kun arbeidsinntekt knyttet til en konkret arbeidsprestasjon fra barnet omfattes av skattefritaket. Passive honorarer, for eksempel for reklamefotografering av spedbarn, omfattes ikke av skattefritaket og skal innrapporteres. Unntaket fra opplysningsplikten for lønnsutbetalinger som i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, se pkt. 5.2.1, gjelder også for barn. Se også emnet «Barn og ungdom».

6.2 Arbeidsoppdrag og barnepass i hjemmet

Det skal gis opplysninger om tidfestede utgifter for pass og stell av barn under 12 år, som dekkes av barnets foreldre eller andre foresatte, se samleforskriften § 5-9-41. Det samme gjelder barnepass utført i barnets hjem for barn som er 12 år eller eldre som har særlig behov for omsorg og pleie.

Godtgjørelse for pass av andre barn i barnets hjem anses som lønnsinntekt og skal innrapporteres etter hovedregelen i lignl. § 5-2 første ledd bokstav a.

En privatperson som benytter forenklet a-melding skal ikke levere vanlig a-melding, se pkt. 4.2.

6.3 Arbeidsoppdrag for veldedig eller allmennyttig organisasjon

Benytter veldedige eller allmennyttige organisasjoner ordinær a-melding, innrapporteres godtgjørelse for arbeidsoppdrag forutsatt at organisasjonen har lønnsutbetalinger ut over grensen for fritak for arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

Nærmere om når skattefrie institusjoner som i tillegg er allmennyttige eller veldedige kan benytte forenklet oppgjørsmetode, se pkt. 4.4.

6.4 Engangsutbetalinger under IPA/IPS og innskuddspensjonsordningen

Lønnsopplysningsplikten gjelder i følge lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav l

- engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning
- engangsutbetalinger til rettighetshaver mv. etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) samt
- engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven

For slike ytelser som er utbetalt i 2015 er det tilstrekkelig at de rapporteres samlet en gang, senest 5. januar 2016 (se endringslov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) IV.

6.5 Etterlønn/etterpensjon

Skattepliktig etterlønn og etterpensjon etter dødsfall (beløp som overstiger en og en halv ganger grunnbeløpet i folketrygden) skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 første ledd bokstav a.

Skattefri etterlønn skal innrapporteres.

6.6 Flybonuspoeng

Bonuspoeng som er opptjent som følge av reiser dekket i arbeidsforhold og som brukes privat anses som en fordel vunnet ved arbeid og skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 første ledd bokstav a. Fordelen anses i realiteten å komme fra arbeidsgiver, da arbeidsgiver ellers kunne ha krevd at poengene skulle vært benyttet til nye tjenestereiser. Innrapporteringsplikten gjelder også der bonuspoengene opptjenes på en bonuskonto på den reisendes hånd.

6.7 Fri bil

6.7.1 Generelt

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 første ledd bokstav a.

Fordelen etter standardregelen skal innrapporteres.

For nærmere opplysninger om bestemmelsene for fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk».

6.8 Fri bolig

Fordel ved fri bolig i arbeidsforhold skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 første ledd bokstav a.

Fri bolig i utlandet innrapporteres.

6.9 Føderåd i jord- og skogbruk

Føderådsytelser i jord- og skogbruk skal innrapporteres, se lignl. § 5-2 første ledd bokstav a.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.10 Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet

Trekkfri godtgjørelse for kost og/eller losji (nattillegg) ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, innrapporteres samlet. Det skal oppgis kostgodtgjørelse og eventuelt det antall døgn det er utbetalt kostgodtgjørelse for.

6.11 Gruppelivsforsikring

Arbeidsgivers betaling av premie for gruppelivsforsikring skal innrapporteres. Administrasjonskostnader som forsikringsselskapet belaster arbeidsgiver regnes som premie.

6.12 Konfliktråd

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale inngått i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav k, kreves ikke innrapportert.

6.13 Livrenter i arbeidsforhold (kollektive livrenter)

Utbetalinger fra kollektive livrenter i arbeidsforhold tegnet fra 1. januar 2007 skal innrapporteres, jf. lignl. § 5-2 bokstav b. Arbeidsgivers dekning av premie til livrenter i arbeidsforhold skal innrapporteres. FIN har i brev til SKD 17. desember 2009 uttalt at arbeidsgivers kostnader til kollektiv livrenteforsikring ikke skal regnes som premie etter sktl. § 5-12 sjette ledd. Utbetaling fra kollektive livrenter i arbeidsforhold tegnet før 1. januar 2007 skal innrapporteres.

6.14 Rimelige lån i arbeidsforhold

6.14.1 Generelt

Rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold er opplysningspliktig og skal innrapporteres. For nærmere opplysninger om fordelsfastsettingen, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

6.14.2 Långiver er en annen enn arbeidsgiver

Lønnsopplysningsplikten påhviler arbeidsgiver for det arbeidsforhold som har foranlediget fordelen selv om lånet er ytet av en annen, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 9.4.2.

6.15 Skattefrie utbetalinger fra offentlige myndigheter og innretninger mv.

Skattefrie erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i inntektsåret og som ikke er innrapporterings pliktige etter annen bestemmelse i ligningsloven kapittel 5, jf. forskrift 17. april 2008 nr. 386, skal innrapporteres.

Følgende skattefrie ytelser skal innrapporteres

- økonomisk stønad til livsopphold etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen kapittel 4, bostøtte etter lov om Den Norske Stats Husbank § 16 og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold
- barnetrygd etter barnetrygdloven
- kontantstøtte etter kontantstøtteloven
- engangsstønad ved fødsel og adopsjon etter folketrygdloven § 14-17
- mén-del av krigspensjon, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav g nr. 3 og 4
- menerstatning ved yrkesskade etter folketrygdloven § 13-17
- mén-del av uførepensjon etter yrkesskadetrygdloven for yrkesskader som er inntruffet før 1. januar 1971
- kontantstøtte på grunnlag av kommunestyrevedtak som skal erstatte statlig kontantstøtte (etter kontantstøtteloven) som falt bort fra 1. august 2012, se SKD 9. januar 2012.

6.16 Utbetalinger til idrettsutøvere mv.

6.16.1 Innbetalinger til fond

Bedrifter, sponsorer mv. skal innrapportere beløp som innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fond for idrettsutøvere. Innbetalingen(e) skal innrapporteres.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.16.2 Utbetalinger fra fond

Fond for idrettsutøvere skal innrapportere utbetalinger mv. som foretas til den enkelte idrettsutøver.

Fondet må også innrapportere utbetalinger til kontoinnehavers arving(er). Utbetalinger til arving(er) anses ikke som skattepliktig inntekt.

6.17 Yrkesskadeforsikringspremie

Arbeidsgivers betaling av premie etter lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring skal ikke innrapporteres. Arbeidsgivers dekning av eventuell tilleggspremie for merytelser skal innrapporteres, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

Lån fra arbeidsgiver/eget selskap

– *Sktl. § 5-12 fjerde ledd, § 10-11 annet ledd, § 10-11 fjerde til sjette ledd og § 10-42.*
– *FSFIN § 5-12 A.*

1 Generelt

Med virkning fra 7. oktober 2015 er det i sktl. § 10-11 fjerde til sjette ledd gitt regler om at lån fra selskap til personlig aksjonær og deres nærstående skal anses som utbytte hos mottakeren og skattlegges etter aksjonærmodellen. Hvis lånet er reelt, skal lånet fortsatt behandles som lån i andre sammenhenger. Reglene gjelder ikke for selskapsaksjonærer som omfattes av fritaksmetoden.

Dersom en utbetaling fra et selskap til en aksjonær, deltaker, ansatt eller en annen nærstående hevdes å være et lån, må det vurderes om utbetalingen har skjedd på grunnlag av en reell låneavtale, eller om utbetalingen har skjedd på annet grunnlag. Slik vurdering må foretas både hvor utbetalingen har skjedd før 7. oktober 2015 og hvor den har skjedd senere. Hvis utbetalingen ikke anses som et reelt lån, skal utbetalingen i alle sammenhenger behandles i samsvar med det reelle forhold.

En utbetaling som hevdes å være lån kan i stedet være:
– lønn fra arbeidsgiver,
– ulovlig utbytte fra aksjeselskap,
– arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap, eller
– utdeling fra deltakerlignet selskap.

Opplysninger om slike lån skal finnes i:
– selvangivelse for aksjeselskaper
– selskapsoppgaven for ANS/KS
– deltakeroppgaven for ANS/KS
– selvangivelsen til den påståtte låntakeren
– næringsoppgave for selskapet
  – Næringsoppgave 1 (RF-1175)
  – Næringsoppgave 2 (RF-1167)

2 Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav

Regnskapsloven § 7-32 har regler om noteopplysninger for lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjonærer og visse nærstående. For store foretak er det i tillegg særlige regler i regnskapsloven § 7-31 b og for små foretak i § 7-45. Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres, jf. rl. § 7-32 og § 7-45. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen. Lån og sikkerhetsstillelse til andre ansatte, medlemmer av styret og aksjeeiere kan som utgangspunkt angis samlet. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av egenkapitalen etter balansen skal spesifiseres også for disse, jf. rl. § 7-32 annet ledd fjerde punktum og § 7-45 annet ledd fjerde punktum. I

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

aksjeselskaper gjelder opplysningsplikten også lån og sikkerhetsstillelse for visse nærstående, jf. rl. § 7-32 annet ledd annet punktum. For store foretak omfatter kravene til spesifisering også styremedlemmer og ledende ansatte, jf. rl. § 7-31b.

Disse kravene gjelder alle typer lån, herunder kortvarige forskuddsutbetalinger og mellomregninger.

3 Selskapsrettslige krav

Asl./asal. § 8-7 til § 8-11 har nærmere regler som begrenser adgangen til å gi kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og deres nærstående. Tilsvarende krav stilles ikke for deltakere i deltakerlignet selskap.

Lån som er gitt i strid med aksjelovenes regler om aksjonærlån mv. skal tilbakeføres til selskapet, jf. aksjelovene § 8-11. Har et aksjeselskap ytet lån til aksjonær mot betryggende sikkerhet, og aksjonæren var i aktsom god tro da sikkerheten ble stilt, kan det likevel ikke påberopes overfor aksjonæren at lånet er ugyldig, jf. aksjelovene § 8-11 første ledd annet punktum. Aktsom god tro kan i slike tilfeller aldri påberopes av aksjonær med bestemmende innflytelse i selskapet.

4 Renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskapet

Om beskatning av renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskap, se emnet «Renteinntekter».

5 Utbyttebeskatning av lån fra selskap til personlig aksjonær

5.1 Generelt

Med virkning fra og med 7. oktober 2015 skal kreditt (lån) eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap til personlig aksjonær skattlegges som utbytte etter aksjonærmodellen på aksjonærens hånd, se sktl. § 10-11 fjerde til sjette ledd. Den delen av lånet, eventuelt sammen med ordinært utbytte som overstiger skjermingsfradraget, skattlegges da som alminnelig inntekt.

Reglene gjelder hvor det 7. oktober 2015 eller senere

- blir tatt opp nytt lån
- skjer en økning av saldo på lån (f.eks. rammelån) som opprinnelig er tatt opp før 7. oktober 2015
- skjer en videreføring eller forlengelse av lån som er forfalt før 7. oktober 2015.

Hvis lånet er reelt, skal lånet fortsatt behandles som lån i andre sammenhenger. Lånet er fradragsberettiget som gjeld i aksjonærens formuesskattegrunnlag. Den skattemessige behandlingen på aksjonærnivå får ikke betydning på selskapsnivå. Selskapet skal fortsatt behandle aksjonærlån som en fordring.

Det kreves ikke at det beregnes rente på lån som skattlegges som utbytte på aksjonærens hånd, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.1.4. Rente som blir beregnet på slikt lån skal behandles på vanlig måte, se emnene «Renteinntekter» og «Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap».

Det er i Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.1.4 varslet at det vil bli gitt nærmere regler om unntak fra regelen om beskatning av lån til personlig aksjonær. Slike unntak vil bl.a. være aktuelt for bankkunder som eier en mindre aksjepost i banken.

5.2 Hvem reglene gjelder for

Reglene gjelder for kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte til

- personlig aksjonær
- aksjonærens ektefelle
- person som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel og tante.

5.3 Hvem ytelsen må komme fra

Reglene gjelder for kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- av aksjeselskap, allmennaksjeselskap og andre selskap som omfattes av sktl. § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap. Om hvilke selskap som omfattes av sktl. § 10-1, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1.
- av annet selskap i samme konsern som det selskapet den personlige aksjonæren er aksjonær i. Konserndefinisjonen i asl/asal § 1-3 skal legges til grunn.
- indirekte fra selskapet ved hjelp av en uavhengig part. Det kan f.eks. skje ved at selskapet stiller sikkerhet for en uavhengig parts lån til aksjonæren, eller ved at selskapet gir lån til en uavhengig part i sammenheng med at denne gir lån til aksjonæren.

5.4 Tilbakebetaling mv. av lån som tidligere er utbyttebeskattet

Har lånet blitt regnet som utbytte for aksjonæren, anses en senere utbytteutdeling ikke som skattepliktig, i den utstrekning utbyttet motregnes mot lånet, jf. sktl. § 10-11 femte ledd.

Senere ettergivelse av lån som tidligere er skattlagt som utbytte, får ingen konsekvenser for aksjonæren.

Blir et lån som tidligere er regnet som utbytte tilbakebetalt uten at det avregnes mot utbytte, skal tilbakebetalingen anses som innbetalt kapital for aksjonæren, jf. sktl. § 10-11 sjette ledd første punktum. Tilbakebetalingsbeløpet skal da også legges til aksjonærens inngangsverdi på aksjene, jf. sktl. § 10-11 sjette ledd annet punktum.

6 Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser

6.1 Generelt

For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. Utbetaling fra arbeidsgiver/eget selskap betegnet som lån, vil ikke være et reelt lån dersom det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån/fleksilån)
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser.

Skattyter og eventuelt selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før ligningsmyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke er fremlagt noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i selskapets regnskaper og i låntakerens selvangivelse
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
- den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovenes bestemmelser.

Selv om det fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke foreligger noe reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

noen låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a. kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:

- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper
- Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll
- Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt
- Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag
- Lånebeløpet har økt ut over opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale
- Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn
- Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet
- Det er ikke stilt tilfredsstillende sikkerhet
- Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig

Det må foretas en helhetsvurdering hvor bl.a. de forhold som er angitt ovenfor inngår.

6.2 Spesielt om rammelån/fleksilån

Ved rammelån/fleksilån avtales en låneramme (maksimumsbeløp), ofte med avdragsfrihet i flere år og hvor påløpt rente også kan tillegges saldo innenfor lånerammen. For slike lån, hvor tilbakebetalingsplikten er skjøvet ut i tid og reelt framstår som uklar, vil sikkerhetsstillelse være av særlig betydning ved vurderingen av om det foreligger et reelt låneforhold. Det er lagt til grunn at lånerammen for slike lån normalt ikke kan overstige 60 til 80 % av verdien av formuesobjektet som er stilt som sikkerhet og at sikkerheten skal være tinglyst. Det må likevel foretas en konkret vurdering der andre momenter kan tale for at lånet er reelt selv om sikkerheten er mangelfull. Se SKD 5. februar 2013 i Utv. 2013/230.

Overskrides lånerammen i et rammelån, må det vurderes om dette skal få som konsekvens at det overskytende ikke skal behandles som lån, eventuelt om det er forhold som gjør det sannsynlig at hele låneavtalen ikke er reell.

6.3 Rettspraksis

Om rettspraksis vedrørende grensen mellom reelle lån og utbytte/lønn, se:

- HRD i Utv. 1998/630 (Rt. 1998/383) (Vrybloed). (Skattyter hadde mellomregningskonto med et selskap hvor han var daglig leder og enestyre. Saldoen økte betydelig i selskapets favør i løpet av en femårsperiode. Revisor hadde flere ganger påtalt at saldoen var i strid med aksjelovens lånebegrensninger. Økningen på mellomregningskontoen ble ansett som lønn.)
- LRD 10. november 1998 (Frostating) i Utv. 1999/23 (Hokstad). (Utbetalinger på kr 2,1 mill. i løpet av to år ble ansett som lønn. Det forelå ingen skriftlig låneavtale, avtalen var ikke styrebehandlet og den muntlige avtalen var uklar.)
- LRD 17. desember 2003 i Utv. 2004/173 (Frostating). (Retten opphevet ligningen som bygget på at utbetalinger på kr 486 500 skulle anses som lønn. Utbetalingen var behandlet som lån i skattyters selvangivelse og selskapets regnskap. Låneavtale ble ansett inngått på tidspunktet for utbetalingen av lånet og det var foretatt delvis tilbakebetaling. Det var ikke avgjørende at en ved låneopptaket ikke hadde fulgt fremgangsmåten i aksjeloven.)
- LRD 6. februar 2004 i Utv. 2004/275 (Frostating). (Saldo på mellomregningskonto ble omklassifisert til lønn. Det ble ikke satt opp noen låneavtale da kredittgivningen ble innledet. En skylderklæring satt opp i ettertid var ikke tilstrekkelig. Skattyter hadde mottatt en usedvanlig lav lederlønn. Lønn og lånesaldo var samlet sett mer i samsvar med lønnsnivået i konsernet for øvrig. Lånet var ikke styrebehandlet, det var ikke fastsatt noen øvre kredittramme og heller ikke løpetid eller forfallstidspunkt.)

- LRD 8. august 2006 (Borgarting) i Utv. 2006/1146 (Uttak fra selskapet ble ansett som lønn. Uttak var skjedd ved økning av reiseforskudds- og mellomregningskonto og det var ikke stilt sikkerhet. Det var ikke dokumentert at låneforholdet var styrebehandlet og selskapet hadde i varierende grad opplyst om låneforholdet i sine papirer. Skattyter hadde heller ikke forholdt seg til mellomværendet som et lån i sine selvangivelser. En skriftlig låneavtale var ikke blitt etterlevd, og hadde dermed ingen realitet.)
- LRD 14. november 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1727 (Omklassifisering av lån til lønn og utbytte ble opprettholdt. Det var ikke fastsatt noe skriftlig, verken om lånebeløp, tilbakebetalingstid, renter eller sikkerhetsstillelse. Lånet var heller ikke behandlet i selskapets organer. Det var ikke tilstrekkelig at lånet fremgikk av balansen og notene. Til tross for oppfordringer hadde skattyter ikke brakt forholdet i samsvar med aksjelovens krav. Det var ikke foretatt tilbakebetaling før ligningsmyndighetene tok opp spørsmålet.)
- LRD 12. oktober 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1345 (Hjeltnes). (Uttak av midler for å finansiere oppussing av bolig ble ansett som reelt lån. Selv om lånedokumentasjonen var mangelfull, hadde aksjonæren plikt til å betale beløpene tilbake til selskapet. Det ble bl.a. lagt vekt på at begge parter hadde oppgitt mellomværendet i sine ligningsoppgaver, at andre aksjonærer var kjent med forholdet og hadde akseptert det, at lånet faktisk var tilbakebetalt og at låntaker ville hatt økonomisk evne til å betale tilbake, uavhengig av utbytte fra selskapet.)
- LRD 4. desember 2009 (Frostating) i Utv. 2010/57. (Uttak av midler ført som fordring på aksjonær, ble ansett som ulovlig utbytte. B skyldte penger til både A og C. B eide alle aksjene i et aksjeselskap. Kravet C hadde mot B var sikret med pant i disse aksjene. For å få oppgjør for fordringene på B, innledet A og C et samarbeid. Etter at aksjene i B sitt selskap ble overført til A, ble det hentet ut penger fra selskapet som oppgjør til C. Beløpet ble ført som en fordring på A i selskapets regnskap. I tillegg hentet A også ut penger til delvis dekning av sin egen fordring på B. Alt ble i selskapets regnskap ført som fordring på A. Selskapet ble likvidert året etter. Lånet/fordringen selskapet etablerte på A ble ved ligningsbehandlingen omklassifisert til ulovlig utbytte. Det forelå verken låneavtaler eller tilbakebetalingsplan.)
- LRD 8. juni 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1114. (Uttak av midler fra selskap ble ansett som lønn. To søsken hadde over en tidsperiode tatt ut midler fra et ANS som var eid av en familiestiftelse og et aksjeselskap. Aksjeselskapet var eid av stiftelsen og søsknene utgjorde styret i stiftelsen. Selv om den ene av søsknene hadde betalt inn noe til selskapet i perioden, fant retten at mellomregningskontoene bar preg av å ha fungert som en slags lønnskonto for begge søsknene. Da utbetalingene startet, forelå det ikke skriftlig låneavtale. Det var ikke avtalt noe lånebeløp, og heller ikke noe om rente og tilbakebetaling. Det var ikke stilt sikkerhet til tross for at søsknene hadde svekket økonomi, og retten kom til at det den gangen måtte ha framstått som usikkert om de kunne innfri lån i den aktuelle størrelsesorden.)
- LRD 6. august 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1303. (Beløp utbetalt fra aksjeselskap til den ene av to aksjonærer ble ansett som utbytte. Beløpet skulle være forskudd på utbetaling ved kapitalnedsettelse. Det ble en tid etter utbetalingen utstedt et antedatert gjeldsbrev hvor det framgikk at det skulle betales renter av beløpet og at beløpet i sin helhet skulle tilbakebetales til selskapet etter at kapitalnedsettelsen var gjennomført. Kapitalnedsettelsen lot seg imidlertid ikke gjennomføre på grunn av manglende egenkapital. Renter ble ikke betalt og beløpet ble heller ikke nedbetalt, men nedkvittert i forbindelse med konkurs i selskapet.)
- LRD 15. april 2011 (Gulating) i Utv. 2011/1008. (Beløp utbetalt til en ansatt ble ikke ansett som et reelt lån da det ikke forelå noen ubetinget tilbakebetalingsforpliktelse. Arbeidsgiverselskapet gikk konkurs, og den ansatte betalte deler av beløpet til boet som følge av et forlik. Faktisk tilbakebetaling til konkursboet ble etter omstendighetene ikke tillagt vekt.)
- LRD 28. februar 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/419. (Eneaksjonær hadde helt fra 1996 hatt en økende gjeld til selskapet. Låneavtale var først datert i januar 2003.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det var ikke stilt sikkerhet for lånet. For å unngå reduksjon i utbyttegrunnlaget, ble selskapets fordring på eneaksjonæren solgt på kreditt til to av hans venner i november 2003. I juni 2004 ble mellomværendet med de to vennene oppgjort, og eneaksjonæren sto på nytt som skyldner overfor selskapet. Rettens flertall kom til at de utbetalte beløpene fra selskapet måtte omklassifiseres til utbytte for inntektsåret 2003.)

– LRD 24. februar 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/932. (Skattyter var daglig leder og styreformann i et familieaksjeselskap som han selv eide alle stemmeberettigede aksjene i, og han kunne iht. skriftlig kredittavtale med aksjeselskapet låne inntil kr 4 mill. fra selskapet rentefritt. Det var ikke avtalt noen tilbakebetalingsordning, og heller ikke krav om sikkerhetsstillelse. I perioden 2004 til 2008 steg lånesaldoen fra kr 800 000 til over kr 6 mill. Lagmannsrettens flertall kom til at utbetalingene fra selskapet til skattyter var å anse som et reelt lån, og at det ikke var grunnlag for å omklassifisere utbetalingene til skattepliktig utbytte. Flertallet viste bl.a. til at det forelå skriftlig låneavtale og betydelig annen skriftlig dokumentasjon som tilsa at det dreide seg om et låneforhold. Utbetalingene var av selskapet og skattyteren behandlet som lån i regnskap og selvangivelser, og foretatte innbetalinger i 2007 var ført som reduksjoner på mellomregningskontoen. Flertallet la også vekt på at låneordningen var etablert mens godtgjørelsesmetoden gjaldt for lovlig utdelt utbytte til norske aksjonærer, og at det talte mot at kredittavtalen var fiktiv.

6.4 Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap

6.4.1 Generelt

Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær bli enige om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering, eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet enige om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling, vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser. Det er da ligningsmyndighetene som må foreta klassifiseringen.

Ikke-reelle lån til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte.

Ved omklassifisering av ikke reelle lån til utbytte, anses dette som ulovlig uten rett til skjerming.

6.4.2 Skattemessig behandling når saldo på det opplyste mellomværende har vært varierende

Om den skattemessige behandlingen i noen typetilfeller hvor et ikke-reelt lån omklassifiseres til lønn eller utbytte, men hvor det opplyste mellomværende har variert fra år til år, se SKD 10. oktober 2014 i Utv. 2014/1793.

6.4.3 Etterfølgende behandling ved omklassifisering til utbytte

Dersom et ikke-reelt lån omklassifiseres til utbytte, vil aksjonæren i mange tilfeller ha en selskapsrettslig plikt til å tilbakeføre utdelingen ettersom utbyttet ikke er lovlig utdelt. Hvis aksjonæren tilbakefører beløpet, vil han være skattlagt for et beløp som er tilbakeført. I et slikt tilfelle vil et tilsvarende beløp kunne utdeles senere uten skattlegging etter sktl. § 10-11 annet ledd. Alternativt kan aksjonæren ta ut et utbytte på tilsvarende beløp som motregnes mot fordringen på tilbakeføring, uten at det nye utbyttet beskattes. Det er en betingelse for utdeling uten skatt at det foreligger et endelig vedtak eller en rettskraftig dom samt at den nye utdelingen er i samsvar med selskapsrettslige regler. Aksjonæren må godtgjøre at vilkårene for å unnta utdelingen fra skatt er oppfylt. Se SKD 1. februar 2013 i Utv. 2013/236.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Dersom det har skjedd en tilbakebetaling av det ulovlige utbyttet, og aksjene realiseres uten at tilbakebetaling er motregnet i utbyttet, kan det skattlagte beløpet legges til inngangsverdien på aksjene ved beregningen av gevinst/tap.

6.5 Behandling av ikke-reelle lån fra deltakerlignet selskap

Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for deltaker som arbeider i et deltakerlignet selskap, kan selskapet og den enkelte deltakeren velge om utdelingen skal anses som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskl. § 2-26 første ledd og sktl. § 12-2 bokstav f, eller som utdeling, jf. selskl. § 3-16 og sktl. § 10-42. En forutsetning for å velge omklassifisering til arbeidsgodtgjørelse, er at arbeidsgodtgjørelsen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle deltakeren. Fremsettes det ikke krav om klassifiseringen, eller blir ikke den enkelte deltakeren og selskapet enige om en løsning, må det for hver enkelt deltaker på selvstendig grunnlag vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller eierposisjonen som har foranlediget utdelingen.

Ikke-reelle lån utbetalt til deltaker som ikke arbeider i selskapet, behandles som utdeling til deltaker etter sktl. § 10-42.

7 Ettergivelse

7.1 Ettergivelse av hovedstol

7.1.1 Generelt

Hel eller delvis ettergivelse av lån fra arbeidsgiver behandles normalt som lønn.

7.1.2 Ettergivelse fra selskap til aksjonær/deltaker

Ettergivelse av lån til aksjonær som også arbeider i selskapet, skal av selskapet normalt behandles som lønn eller utbytte. Samme løsning må legges til grunn ved ligningen av både selskapet og aksjonæren. For aksjonærer som ikke arbeider i selskapet, skal slik ettergivelse behandles som utbytte. Det må vurderes om utbyttet er lovlig eller ulovlig etter selskapsrettslige regler.

Ettergivelse av lån fra deltakerlignet selskap til deltaker som også arbeider i selskapet, skal av selskapet normalt være behandlet som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskl. § 2-26 første ledd og sktl. § 12-2 bokstav f, eller som utdeling etter sktl. § 10-42. Samme løsning må legges til grunn ved ligningsbehandlingen av både selskapet og deltakeren. For deltakere som ikke arbeider i selskapet, behandles ettergivelsen som utdeling.

7.1.3 Gjeldsordning/reelle betalingsproblemer

Er arbeidsgivers/selskapets ettergivelse av lån et ledd i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, anses ettergivelsen av lån ikke som en fordel vunnet ved arbeid/virksomhet, og skal følgelig heller ikke behandles som lønn/arbeidsgodtgjørelse.

Ettergir arbeidsgiver lån til arbeidstaker, anses ikke ettergivelsen av lånet som fordel vunnet ved arbeid når ettergivelsen er begrunnet i reelle betalingsproblemer. Det er en forutsetning at arbeidstakerens betalingsproblemer er av en slik karakter at ettergivelse ville blitt gitt av en uavhengig kreditor og ikke har sammenheng med arbeidsforholdet. Ettergivelsen skal i slike tilfeller ikke behandles som lønn.

Nærmere om gjeldsettergivelse, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

7.2 Ettergivelse av renter

I den utstrekning gjeldsrenter som etter avtalen skal betales, ettergis av arbeidsgiver/selskapet, er denne fordelen skattepliktig inntekt etter de samme reglene som ved arbeidsgivers/selskapets ettergivelse av hovedstol. Skattlagt fordel ved ettergivelse av renter er fradragsberettiget som gjeldsrenter.

Om hva som er ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.5.3.

8 Rentestøtte

I tilfeller hvor en arbeidstaker tar opp lån hos andre enn arbeidsgiveren, forekommer det at arbeidstakeren ikke betaler hele renten fordi arbeidsgiveren har inngått en avtale med långiveren om å dekke en del av den totale renten som långiveren krever. Arbeidsgivers betaling til långiver behandles fullt ut som lønn. Arbeidstakeren skal ha fradrag for den skattlagte fordelen som rentekostnad. Se også SKD 23. mai 2001 i Utv. 2001/1154.

9 Fordelsbeskatning av rimelige lån i arbeidsforhold o.l.

9.1 Inntekt

9.1.1 Generelt

Utenfor arbeidsforhold fordelsbeskattes ikke rimelige lån etter disse reglene. Om ansatt som også er aksjonær i selskapet, se nedenfor.

9.1.2 Hovedregel

Som hovedregel beskattes fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold dersom renten er lavere enn en normrentesats som fastsettes av FIN, og lånet er

- ytet av nåværende eller tidligere arbeidsgiver, eller
- ytet av andre og
  - arbeidsgiver har formidlet lånet, eller
  - lånet er foranlediget av arbeidsforholdet,

se sktl. § 5-12 fjerde ledd og pkt. 9.4.

FIN fastsetter normrenten forskuddsvis for tomånedersperioder i samsvar med FSFIN § 5-12-5. For 2015 er normrentesatsen som skal brukes av arbeidsgiver per tomånedersperiode:

jan/feb	mars/apr	mai/juni	juli/aug	sept/okt	nov/des
2,50 %	2,90 %	2,80 %	2,70 %	2,70%	2,70%

Normrenten for hver tomånedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

Det er uten betydning om arbeidsgiver selv har lånt pengene til lavere rente. Det er videre uten betydning om skattyteren kunne fått like rimelige lån utenfor arbeidsforhold.

Fordel ved rimelige lån beskattes ikke dersom arbeidsgiver yter lån på samme vilkår utenfor arbeidsforhold og låntaker ville ha fått det samme lånet uten å være ansatt. Eksempler på lån som ikke omfattes av disse reglene, er:

- husbanklån til ansatte i Husbanken på ordinære vilkår
- fastrentelån, gitt av bank på ordinære markedsvilkår og som låntakeren ville ha fått uten å være ansatt i banken, men hvor lånet som følge av renteutviklingen er blitt et rimelig lån

9.1.3 Unntak, lånet ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden

Rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold regnes etter sktl. § 5-12 fjerde ledd ikke som skattepliktig inntekt når lånet på utbetalingstidspunktet

- ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden på utbetalingstidspunktet (ikke årsgjennomsnittet), og
- tilbakebetalingstiden er på høyst ett år. Det må finne sted en reell tilbakebetaling innen fristen

Grensen på 3/5 av grunnbeløpet gjelder for det enkelte arbeidsforhold. Hvis det opprinnelige lånet utgjør mindre enn 3/5 av grunnbeløpet, kan det tas opp ytterligere lån innenfor beløpsgrensen. Dette forutsetter at summen av opprinnelig lånesaldo for samtlige lån ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet.

9.1.4 Lån gitt av utenlandsk arbeidsgiver

Skatteplikten for rentefordel ved rimelige lån gjelder også når arbeidsgiveren er utenlandsk og arbeidstakeren er

- skattepliktig som bosatt i Norge, eller
- begrenset skattepliktig til Norge for arbeidsinntekt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, e eller annet ledd,
- og skatteplikten til Norge ikke faller bort på grunn av skatteavtale.

Om behandlingen av rentefordel, se under «lønn» og «pensjon» i emnene om utland.

9.2 Fradrag

Gjeldsrenter som faktisk betales vil være fradragsberettiget etter de vanlige reglene, se emnet «Renter av gjeld».

Inntektsbeskattes skattyteren for beregnet rentefordel, skal han ha fradrag for samme beløp i alminnelig inntekt i tillegg til betalte gjeldsrenter. Fradraget behandles fullt ut etter reglene om fradrag for gjeldsrenter. Rentefordelen fradras i samme år som fordelen beskattes. Skattlegging av fordelen vil således ikke føre til noen økning av alminnelig inntekt. Derimot vil fordelen øke personinntekten.

Om eventuell fradragsrett for renter i arbeidsforhold for person med begrenset skatteplikt til Norge, se emnene om utland.

9.3 Hvilke lån omfattes av reglene

9.3.1 Hovedregel

Som lån i denne sammenheng anses all gjeld i arbeidsforhold uavhengig av hvordan gjelden er oppstått. Det vil f.eks. omfatte

- regulære lån utbetalt i penger,
- forskottering av private kostnader
- betalingsutsettelse f.eks. ved kjøp av bil fra arbeidsgiver,
- forskudd fra arbeidsgiver, f.eks. utbetaling av forskudd på lønn (se likevel under unntak nedenfor) og
- forskuddsbetaling av vederlag ved salg av formuesobjekt til arbeidsgiver.

Sktl. § 5-12 fjerde ledd om rimelige lån i arbeidsforhold er en spesialbestemmelse som går foran reglene om skattefritak for personalrabatter i FSFIN § 5-15-3, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.»pkt. 4.

9.3.2 Forskudd på utgiftsgodtgjørelser

Forskudd på utgiftsgodtgjørelser anses ikke som lån når forskuddet er trekkpliktig. Det samme gjelder når forskuddet ikke er trekkpliktig og kredittiden ikke er lengre og forskuddet ikke større enn det praktiske hensyn gjør nødvendig. Om begrensning i trekkplikten for utgiftsgodtgjørelser, se skattebetalingsforskriften § 5-6.

9.3.3 Forskudd på lønn/pensjon

Ingen del av lønn/pensjon utbetalt i løpet av normal oppgjørsperiode anses som lån. Er oppgjørsperioden en kalendermåned og utbetalingen foretas f.eks. den 15., altså forskuddsvis for den siste halvpart av kalendermåneden, regnes dette forskuddet ikke som lån i denne forbindelse.

9.3.4 Likviditetsfordel som arbeidstaker mottar fra arbeidsgiver.

Det kan forekomme at arbeidstaker mottar en likviditetsfordel fra arbeidsgiver som etter sin art ikke omfattes av reglene om rimelig lån i arbeidsforhold, se for eksempel BFU 8/2009. (Ansatte i boligutbyggingsselskap fikk en likviditetsfordel fordi de slapp å betale forskudd ved kontraktsinngåelse om kjøp av bolig fra selskapet. Fordelen ble ansett som en skattepliktig naturalytelse.) I slike tilfeller vil normrentesatsen likevel kunne legges til grunn ved skattlegging av arbeidstaker og ved arbeidsgivers beregning av grunnlag for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.3.5 Lånets formål

Rimelig rente i arbeidsforhold fordelsbeskattes uavhengig av lånets formål. Rentefordelen skal beskattes selv om lånet utelukkende brukes til yrkesformål, f.eks. i arbeidsgiverens tjeneste, så som kjøp av datamaskin, lastebil o.l.

9.3.6 Lånets løpetid

Rimelig rente i arbeidsforhold skal fordelsbeskattes selv om det er kortvarige lån, og selv om lånets løpetid ikke går over årsskiftet. Om unntak for mindre lån, se pkt. 9.1.3.

9.4 I hvilke tilfeller anses lånet gitt av arbeidsgiver

9.4.1 Lån fra arbeidsgiver

Lånet anses gitt av arbeidsgiver når det er arbeidsgiver som yter lånet, og skattyter

- er eller har vært ansatt hos ham, herunder etter at vedkommende har gått av med pensjon, eller
- har eller har hatt arbeidsoppdrag utenom virksomhet for ham. Dette vil også omfatte medlemmer i styre, representantskap, råd, mv.

Ytes lånet etter at arbeidsforholdet er opphørt, er det et krav for eventuell skatteplikt etter reglene om lån i arbeidsforhold, at lånet har sammenheng med det tidligere arbeidsforholdet.

Om skillet mellom arbeid i og utenfor virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

Det er uten betydning om arbeidsgiveren selv har lånt pengene som lånes ut.

9.4.2 Lån fra andre enn arbeidsgiver, hovedregel

Arbeidsgiver regnes også som långiver når han formidler lånet, eller lånet på annen måte er foranlediget av arbeidsforholdet. Lån ytet fra andre enn arbeidsgiver vil således anses å være i arbeidsforhold og skal fordelsbeskattes blant annet dersom

- långiveren er et selskap i samme konsern som arbeidsgiver i henhold til asl./asal. § 1-3 (etter asl./asal. er det nok med f.eks. flertall av stemmene for å anses som konsern)
- långiver er en annen virksomhet enn den skattyter er ansatt i og denne virksomheten drives av arbeidsgiver alene eller i fellesskap med andre
- arbeidsgiver garanterer for lånet
- långiver er egen pensjonskasse, fondsinnretning o.l. som arbeidsgiver har opprettet eller som følger av arbeidsavtale
- långiver står i forretningsforhold til arbeidsgiver og lånevilkårene er påvirket av låntakers arbeidsforhold
- lånet ytes av en bank til rimelig rente, foranlediget av at arbeidsgiveren har satt inn et større beløp i banken til lav eller ingen rente.

Om tilfelle hvor en bank tilbyr gunstige lånebetingelser til ansatte i bedrifter som har tjenestepensjonsordning i et forsikringsselskap som inngår i bankens konsern, se SKD 2. mars 2015 i Utv. 2015/1916. Lån som tilbys på gunstige vilkår til samtlige ansatte i virksomheter som har tegnet tjenestepensjonsavtale hos långiver, dvs. hvor avtalen ikke er fremforhandlet av den enkelte arbeidsgiver, kan ikke anses å være foranlediget av arbeidsforholdet. Etter uttalelsen må det samme gjelde hvor det:

- tilbys begrensede renterabatter som etter forholdene er vanlig å tilby organisasjoner eller større grupper i næringslivet
- innrømmes gebyrfritak (etableringsgebyr) fordi arbeidsgiveren har en tjenestepensjonsordning hos långiver, se dog emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» , pkt. 4

Ovenstående gjelder selv om långiveren er en utenlandsk person eller et utenlandsk selskap. Lån gitt av fagforening til personer som ikke er ansatt i fagforeningen, anses ikke gitt i arbeidsforhold.

9.4.3 Lån til ansatt mv. som også er aksjonær

Rimelige lån gitt fra selskap til ansatt som også er aksjonær fordelsbeskattes etter disse reglene dersom selskapet kan anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, med mindre

det er sannsynlig at lånet er gitt ham i egenskap av aksjonær. I selskaper hvor det er flere aksjonærer, vil et lån normalt anses som aksjonærlån bare hvis det faktisk er gitt lån til andre aksjonærer som ikke er ansatt i selskapet. I fåmannsselskaper må det avgjøres konkret om lånet objektivt vurdert naturlig må være å anse som et aksjonærlån eller lån i arbeidsforhold, se f.eks. URD 16. april 1996 i Utv. 1996/933 (Stavanger byrett). Om skattlegging av rimelige lån til aksjonær, se pkt. 10.

9.4.4 Lån til andre enn arbeidstakeren

Når det er på det rene at lånet skyldes arbeidsforholdet, skal arbeidstakeren beskattes for fordelen selv om en annen opptrer som låntaker. Dette vil blant annet være aktuelt for arbeidstakerens nåværende eller tidligere ektefelle, familiemedlemmer, nåværende eller tidligere samboer eller lignende. Det samme gjelder rimelig lån til selskap som arbeidstakeren eier.

Beskatning skal foretas uavhengig av om lånet opprinnelig er gitt til arbeidstaker selv og senere er gått over til andre, eller om lånet opprinnelig er gitt til den andre.

9.5 Hvem skal fordelsbeskattes

9.5.1 Generelt

Fordelsbeskatning foretas hos arbeidstakeren. Dette gjelder selv om låntaker er en annen person enn arbeidstaker, se ovenfor.

Arbeider begge ektefeller/samboere for samme arbeidsgiver, skal i utgangspunktet fordelsbeskatningen foretas hos den som står som låntaker. Står begge som låntakere for samme lån, fordeles fordelen likt mellom dem.

9.5.2 Dødsfall

I dødsåret beskattes fordelen hos den avdøde arbeidstakeren frem til dødsfallstidspunktet. Etter dødsfallstidspunktet beskattes fordel ved rimelige lån hos dødsbo, eller gjenlevende ektefelle når lånet fortsetter å bestå. Andre arvinger som overtar lånet, kan ikke fordelsbeskattes på grunnlag av avdødes arbeidsforhold.

9.6 Hvem skal ha fradrag

Fradrag for renter som faktisk betales, gis etter de vanlige reglene, se emnet «Renter av gjeld». Fradrag for det beløpet som er tillagt for fordel ved rimelige lån, gis hos den som har fått inntektstillegget.

9.7 Fordelens størrelse

9.7.1 Generelt

Rentefordelen settes til differansen mellom

– et beregnet rentebeløp med grunnlag i normrenten (en sjablongmessig størrelse) og
– det faktiske rentebeløpet (inklusiv gebyrer) som skattyteren etter låneavtalen skal betale, se nedenfor.

Dette gjelder uavhengig av om lånet løper med fast eller flytende rente. Videre gjelder reglene om lånet ytes i annen valuta enn NOK.

Differansen beregnes normalt for hver kalendermåned, og behandles som en trekkpliktig naturalytelse.

9.7.2 Lån i utenlandsk valuta

Rentefordel på lån i utenlandsk valuta beregnes på samme måte som for lån i norsk valuta.

9.7.3 Flere lån

Har skattyteren flere lån i arbeidsforhold, skal eventuell rentefordel beregnes atskilt for hvert lån. Lavere rente enn satsene på ett lån kan ikke avregnes mot høyere rente enn satsene på et annet lån.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.7.4 Beregning av normrentebeløpet

Normrentebeløpet er en sjablongmessig størrelse som beregnes månedlig med utgangspunkt i den til enhver tid gjeldende normrentesatsen. Ved opptak av nytt lån beregnes normrentebeløpet fra og med måneden lånet er tatt opp, med utgangspunkt i lånebeløpet ved opptaket. I et løpende lån beregnes normrentebeløpet på grunnlag av gjenstående lånebeløp ved kalendermånedens begynnelse. Dette gjelder også om lånet nedbetales eller forhøyes i løpet av måneden.

Normrentebeløpet beregnes for det antall måneder skattyter har hatt lånet. Del av måned regnes som hel måned.

Ved pengelån regnes normrentebeløpet fra og med den måneden lånet utbetales. Ved betalingsutsettelse ved kjøp av varer og tjenester regnes normrentebeløpet fra og med den vanlige forfallsmåneden uten rentebelastning i vedkommende bransje/bedrift.

9.7.5 Renter betalt av låntaker

Det rentebeløpet som skal sammenlignes med normrentebeløpet, er renten som påløper på grunnlag av avtalen inklusiv eventuelle gebyrer mv. som anses som renter, se emnet «Renter av gjeld».

Rentene fordeles på de kalendermånedene de etter låneavtalen påløper selv om de betales på et annet tidspunkt. Dersom et lån nedbetales/forhøyes i løpet av en kalendermåned, må det tas hensyn til dette ved fordeling av de rentene som er påløpt. Gebyrer, herunder etableringsgebyr mv., henføres til betalingsmåneden.

Det er de faktisk påløpte rentene og gebyrene som utgjør sammenligningsgrunnlaget til normrentebeløpet. Det er ingen tilsvarende regel som for normrentebeløpet mht. å anse del av måned som hel måned.

9.8 Hva fordelen skal anses som

Fordel ved rimelig lån som beskattes hos person som er ansatt eller utfører arbeidsoppdrag utenfor virksomhet for noen som anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, behandles på samme måte som vanlig lønn. I andre tilfeller behandles fordelen som pensjon.

9.9 Lønnsrapportering

Om plikten til å innrapportere fordelen, se emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 6.14.

10 Rentefritt eller rimelig lån til aksjonær

10.1 Generelt

Rentefritt eller rimelig lån som ytes til aksjonær i egenskap av aksjonær, faller utenfor reglene i FSFIN § 5-12A om rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold. Rentefordelen vil da måtte behandles som utbytte for aksjonæren og uttak hos selskapet. Om hvilke lån som anses som lån til aksjonær, se pkt. 9.4.3.

10.2 Skattemessig behandling hos selskapet

Selskapet uttaksbeskattes for verdien av rentefordelen på lånetjenesten, jf. sktl. § 5-2 første ledd. Inntektstillegget hos selskapet skal med virkning fra og med inntektsåret 2015 fastsettes til markedsrente, se SKD 3. juni 2014 (Utv. 2014/1458). Selskapet gis ikke fradrag for ytelsen.

10.3 Skattemessig behandling hos aksjonær

For aksjonæren må rentefordelen anses som utbytte. Hvis utbyttet er lovlig, gis det fradrag for skjerming etter de vanlige reglene, jf. sktl. § 10-12. Se også emnet «Aksjer – utbytte». Aksjonæren gis fradrag for gjeldsrenter tilsvarende den inntektsførte rentefordelen. Størrelsen på rentefordelen vil tilsvare det som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen hos selskapet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge

– *Sktl. § 3-1, § 6-1 og § 6-13.*
– *FSFIN § 3-1.*

1 Generelt

Nedenfor behandles vilkår for fradrag og størrelsen av fradraget for losji, besøksreiser og andre merkostnader som følge av arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men hvor stedet for arbeidet og overnattingen er i utlandet.

Om fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet når stedet for arbeidsopphold er i Norge, se de andre emnene om merkostnader og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

Om reglene i norsk intern rett for inntreden og opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

Om når en arbeidsinntekt opptjent i utlandet er skattepliktig til Norge, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.».

Om personer som bor i en grensekommune på den ene siden og arbeider i en grensekommune på den andre siden av grensen mellom Sverige og Norge eller grensen mellom Finland og Norge, se emnet «Utland – grensegjengere».

2 Vilkår for fradrag

2.1 Hovedregel

2.1.1 Generelt

Skattytere som av hensyn til sitt arbeid i utlandet bor utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for merkostnadene til losji, besøksreiser og andre merkostnader som følge av arbeidsoppholdet, jf. sktl. § 6-1 og § 6-13. Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med arbeidsinntekt som er skattepliktig til Norge etter norsk intern rett. Om behandling av arbeidsinntekt opptjent i utlandet og fradrag knyttet til denne i forbindelse med unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Fradragsretten gjelder både for arbeidsopphold i forbindelse med virksomhet og utenfor virksomhet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det er i utgangspunktet en forutsetning for fradragsretten etter sktl. § 6-13 at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor den boligen som anses som vedkommendes hjem, se pkt. 3.1. Om fradragsrett for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet når skattyter ikke har bolig i Norge som han besøker, se pkt. 3.3. Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

2.1.2 Vilkår om betaling via bank

Det er etter sktl. § 6-51 et vilkår for fradragsrett at betaling har skjedd via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling, dersom beløpet overstiger kr 10 000 for samme leveranse/tjeneste til samme mottaker i løpet av året. Dette vil f.eks. gjelde leie av bolig på stedet for arbeidsoppholdet. Nærmere om kravet til betaling via bank mv., se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 5.

2.2 Unntak, person som får 10 % standardfradrag ved ligningen

Person som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere etter sktl. § 6-70 ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene til kost og/eller losji, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3 Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet

3.1 Nærmere om kravet til å bo utenfor hjemmet

Det er et vilkår for fradragsrett for merkostnader etter sktl. § 6-13 at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som anses som skattyterens hjem, dvs. som hovedregel det skattemessige bostedet. Om når det foreligger fradragsrett for merkostnader etter sktl. § 6-1, se pkt. 3.3.

3.2 Skattytere som arbeider utenfor Norge og har bolig både i Norge og i utlandet

3.2.1 Generelt om vilkår

Skattyter har krav på fradrag for merkostnader ved opphold i utlandet, herunder merkostnader til bolig, når han/hun

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet
- disponerer selvstendig bolig i Norge som han/hun pendler hjem til, og
- har bolig på stedet for arbeidsoppholdet i utlandet (eid eller leid) som i forhold til hjemmet i Norge har status som pendlerbolig.

Fradragsretten for merkostnader gjelder også om ektefelle og barn følger med til utlandet. Fradragsretten gjelder uavhengig av reglene om bosted i FSFIN § 3-1 fordi disse reglene ikke gjelder forholdet mellom bolig i Norge og bolig i utlandet, men bare mellom norske kommuner. Grensedragningen mellom hva som skal anses som selvstendig og uselvstendig bolig avgjøres imidlertid etter kriteriene i FSFIN § 3-1-4, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 6.4.

3.2.2 Krav til boligen i Norge

For at boligen i Norge skal anses som selvstendig (se pkt. 3.2.1 tredje strekpunkt), kreves det en boenhet som

- har minst 30 kvadratmeter areal av primærrom
- har innlagt vann og avløp
- pendleren eier eller disponerer for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst ett år, og
- pendleren har tilgang til alle ukens dager,

jf. FSFIN § 3-1-4. Er boligen i utlandet uselvstendig (mindre enn 30 kvm boareal/P-rom og/eller uten vann og avløp) kan også den boligen skattyter pendler hjem til i Norge være uselvstendig.

3.2.3 Krav til reisehyppighet

For at boligen i utlandet skal ha status som pendlerbolig, kreves det en viss reisehyppighet til boligen i Norge. Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reisemuligheter og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa, kreves det i utgangspunktet minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa, kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland, kreves det i utgangpunktet 8 hjemreiser i året. For arbeidstakere som tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravene til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsforholdet det aktuelle inntektsåret. Hele husstanden trenger ikke å være med på reisene.

Når arbeidstakerens familie blir boende i det felles hjemmet i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet. Med familie menes i denne sammenhengen:

- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller, med mindre de har etablert felles hjem igjen, og meldepliktige samboere),
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke et krav at barnet forsørges, og
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare når arbeidstakeren forsørger minst en av dem.

3.2.4 Størrelsen på fradragene

Fradrag for besøksreiser gis for faktiske reiser mellom stedet for arbeidsoppholdet og hjemmet i Norge. Nærmere om beregningen av fradraget, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

Dokumenterer ikke skattyter høyere kostnader, gis det et sjablongfradrag for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet tilsvarende den laveste satsen (hybel-/brakkesats), se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 8.3. Arbeider begge ektefellene i utlandet, skal begge ha et slikt fradrag.

Det gis bare fradrag for faktiske merkostnader til bolig i utlandet. Kostnadene må kunne dokumenteres.

3.3 Skattytere som arbeider utenfor Norge og ikke har bolig i Norge som vedkommende besøker

3.3.1 Spesielt om skattytere som arbeider utenfor Norge og bare overnatter i én bolig i utlandet

Etter lang praksis innrømmes det fradrag med hjemmel i sktl. § 6-1 for merkostnader ved arbeidsopphold i utlandet når skattyter

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett
- ikke har tatt fast opphold i utlandet
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet, og
- overnatter bare i bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i utlandet uten å besøke egen bolig verken i Norge eller i utlandet.

Alle vilkårene må være oppfylt.

Dokumenterer ikke skattyter høyere kostnader, gis det et sjablongfradrag for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet tilsvarende den laveste satsen (hybel-/brakkesats), se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 8.3. Arbeider begge ektefellene i utlandet, skal begge ha slikt fradrag.

Fradragsretten for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet gjelder også for personer som tar midlertidig arbeidsopphold i utlandet og som har leid ut boligen i Norge i fraværsperioden, f.eks. familieforsørgere hvor familien følger med til utlandet.

Det er ikke fradragsrett for kostnader til losji, se finansministerens svar 23. mai 2005 på spørsmål nr. 756, Stortingsforhandlingene, Dokument nr. 15 (2004-2005).

Selv om skattyter reiser til Norge, gis det ikke fradrag for kostnader til besøksreise dersom han/hun ikke har bolig tilgjengelig for egen boligbruk i Norge. Dette gjelder enten vedkommende ikke har egen bolig i Norge eller om boligen i Norge er utleid. Skattyter som har leid ut boligen i Norge, kan etter omstendighetene likevel kreve fradrag for reisekostnader som er pådratt for å føre tilsyn med den utleide boligen, jf. sktl. § 6-1.

Fradragsretten for merkostnader gjelder normalt ikke for personer som har tatt fast opphold i utlandet og ikke disponerer bolig i Norge, men som fremdeles anses skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

3.3.2 Spesielt om skattytere som arbeider utenfor Norge og overnatter vekselvis i to eller flere boliger i utlandet

For skattytere som

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett,
- ikke har tatt fast opphold i utlandet
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet,
- ikke har bolig i Norge, og
- overnatter vekselvis i en bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i utlandet og en annen bolig i utlandet,

må det vurderes hvilken bolig i utlandet som skal anses som skattyterens hjem. I disse tilfellene gjelder ikke reglene om bosted i sktl. § 3-1 og FSFIN § 3-1 direkte, men reglene anvendes så langt de passer.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Merkostnader – besøksreiser til hjemmet

- *Sktl. § 6-13, § 6-44, og § 6-70.*
- *FSFIN § 5-11-1, § 5-12-10, § 6-13 og § 6-44-5.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-5 og § 1-3-10.*

1 Nøkkeltall

Satsene for avstandsfradraget er
- kr 1,50 per km for de første 50 000 km
- kr 0,70 per km for det overskytende

Bunnfradraget er kr 16 000 samlet for besøksreiser og arbeidsreiser, jf. sktl. § 6-44 første ledd.

Faktiske kostnader til bom og ferge må overstige kr 3 300.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er bunnfradraget økt til kr 22 000, se endring i sktl. § 6-44 første ledd siste punktum.

2 Generelt

I dette emnet behandles bare avstandsfradraget mv. ved besøksreise mellom bolig på hjemstedet(skattemessig bosted) og bolig i tilknytning til arbeidsstedet (pendlerbolig). Generelt om klassifisering av reiser og om grensen mellom besøksreise og yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om fradrag for kostnader til kost, småutgifter og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Spesielt om vilkårene for at skattyter som har arbeidsopphold i Norge skal anses å pendle til hjem i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

Spesielt om skattyter som har merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

3 Vilkår for fradrag

3.1 Hovedregel

3.1.1 Generelt

Skattyter som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for reise ved besøk i hjemmet, jf. sktl. § 6-13 første ledd. Fradragsretten gjelder for arbeidsopphold både i og utenfor virksomhet. Videre gjelder fradragsretten både under yrkesopphold og pendleropphold ved arbeidsstedet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med inntekt som er skattepliktig til Norge etter skatteloven eller etter petroleumsskatteloven. Fradragsretten omfatter således også skattyter som har sitt hjem i en annen stat, og som pendler mellom dette hjemmet og norsk sokkel, jf. FSFIN § 6-13-11.

Det er som hovedregel en forutsetning for fradragsretten at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som skattemessig anses som vedkommendes hjem etter norsk intern rett, se nærmere emnet «Bosted – skattemessig bosted».

Fradragsretten gjelder i prinsippet for merkostnader både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset

skatteplikt til Norge. Det samme gjelder hvis skattyter er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, forutsatt at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Om fradrag for kost på besøksreiser hvor selve reisen mellom hjemmet og pendlerboligen/arbeidsstedet varer mer enn 6 timer men ikke medfører overnatting, og skattyter har hatt fri kost på arbeidsstedet, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting» og takseringsreglene § 1-3-5.

3.1.2 Opphold underveis på besøksreisen

Stopp/opphold underveis på besøksreisen mellom pendlerboligen/arbeidsstedet og hjemmet, fratar ikke reisen karakteren av å være en besøksreise. Eventuell lengre reisestrekning som følge av oppholdet, øker ikke avstandsfradraget. Kreves fradrag for flybillett, jf. FSFIN § 6-44-5 annet ledd, og billetten blir dyrere på grunn av oppholdet underveis, gis det bare fradrag for det reisen ville kostet uten oppholdet.

3.1.3 Besøksreiser til andre steder enn det skattemessige hjemmet

Fradrag for besøksreiser gis bare ved reise til det skattemessige hjemmet. Reisekostnader skattyter pådrar seg dersom han velger å besøke et annet sted enn hjemmet i en helg/friperiode, anses ikke som reisekostnad ved besøk i hjemmet etter sktl. § 6-13. Det gis derfor ikke fradrag for slike reiser selv om kostnadene er lavere enn kostnadene ved å reise hjem.

Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

3.2 Unntak, person som får 10 % standardfradrag ved ligningen

Person som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for kostnader til besøksreise til hjemmet, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om skattyteren er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller vedkommende har begrenset skatteplikt til Norge for arbeidsinntekten. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene ved besøksreiser til hjemmet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3.3 Hvor skattyter anses å ha sitt hjem

3.3.1 Generelt

Det er et vilkår for fradragsrett for besøksreiser at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyterens hjem. Som hovedregel er dette det skattemessige bostedet. Om hva som er skattemessig bosted, se emnet «Bosted – skattemessig bosted».

Skattyteren anses ikke å ha sitt hjem i en boenhet i en periode hvor den er leid ut til andre.

3.3.2 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til hjem i utlandet

Om når skattyter som arbeider i Norge kan anses å pendle til hjem i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

3.3.3 Skattyter som arbeider utenfor Norge

Om tilfeller der skattyter har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

3.4 Spesielt om studenter, vernepliktige mv.

Skattytere som oppholder seg utenfor hjemmet helt eller hovedsakelig av andre grunner enn inntektsgivende arbeid eller virksomhet, gis ikke fradrag for besøksreise til hjemmet selv om de tar arbeid på oppholdsstedet. Slike skattytere vil vanligvis heller ikke ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet selv om de tar en jobb på hjemstedet i helgene

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

eller feriene. Dette vil f.eks. gjelde for heltidsstudenter og vernepliktige i forsvaret som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier eller militærtjeneste.

Studenter som f.eks. i sommerferien tar heltidsarbeid på studiestedet og derfor bor utenfor hjemmet hovedsakelig på grunn av arbeidet i denne perioden, vil imidlertid ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet i samme periode. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

Skattyter som har heltidsjobb og som samtidig er deltidsstudent vil også ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet (skattemessig bosted). Dette gjelder selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

4 Fradragets størrelse

4.1 Reiser til hjem i Norge og innenfor EØS-området

4.1.1 Generelt

Hovedregelen er at fradraget for besøksreiser til hjem i Norge og innenfor EØS-området skal fastsettes etter de samme satsene, beregningsmåtene og med eventuelle reduksjoner som for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se sktl. § 6-13 første ledd siste punktum, jf. § 6-44 og FSFIN § 6-44. Se nærmere emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)». Dette gjelder for eksempel:

- avstandsfradraget (takseringsreglene § 1-3-10) som er
  - kr 1,50 per km for de første 50 000 km
  - kr 0,70 per km for det overskytende
- bunnfradraget på kr 16 000 (sktl. § 6-44 første ledd annet punktum),
- minstegrensen på kr 3 300 for fradrag for bompenger eller fergekostnader (FSFIN § 6-44-4 første ledd),
- 50 000 km-grensen for høyeste fradragssats (FSFIN § 6-44-1 første ledd).

Disse reglene anvendes under ett for besøksreiser og for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Om særregel ved bruk av fly på besøksreise, se pkt. 4.1.2. Nærmere om anvendelse av bunnfradraget, se pkt. 6.3.

Om maksimalt antall kilometer det kan gis fradrag for i året, se pkt. 4.1.3.

Besørges transporten av arbeidsgiver helt eller delvis, kan ikke skattyteren kreve fradrag etter sats for denne delen av reisen, se FSFIN § 6-44-1 tredje ledd. Dette gjelder også der flere transportselskaper inngår avtale om å besørge transporten for hverandres ansatte, se HRD i Utv. 2004/261 (Rt. 2004/344) (Pryme). Om fradrag for eventuell egenbetaling i slike tilfeller, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 2.5.

4.1.2 Særregel om bruk av fly på besøksreiser

Hvis det er brukt fly på besøksreise, kan skattyter velge å kreve fradrag for faktiske kostnader til flybillett istedenfor avstandsfradrag for flyreisen, se FSFIN § 6-44-5 annet ledd. I tillegg skal skattyter ha avstandsfradrag mv. for resten av reisen. Forutsetningen for å få fradrag for kostnader til fly er at kostnadene til flyreisen dokumenteres ved billett, kvittering eller annen dokumentasjon fra flyselskapet. For billettløse reiser må utgiftene legitimeres med en reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser, arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris. Kan ikke reiseselskapet levere en reisebeskrivelse for foretatte reiser, må det dokumenteres på annen måte at utgiften er pådratt. For flyreiser betalt med kredittkort vil det sammen med belastningen for reisen ofte forekomme opplysninger om reisestrekning, dato og navn på den reisende. Dette anses som tilstrekkelig dokumentasjon. Dersom utskrift fra kreditt- eller bankkort som er benyttet ved betalingen ikke inneholder opplysninger om reisestrekning mv., må det i tillegg legges ved bestillingsbekreftelse/reisedokument og boardingkort/setekvittering. Slik dokumentasjon sett under ett anses å være tilstrekkelig dokumentasjon på lik linje med reisebeskrivelse for gjennomførte reiser. Velger skattyteren å kreve avstandsfradrag for flyreisen, skal avstanden på denne delen av reisen ikke settes til flystrekningen, men til korteste strekning av bilvei eller rutegående transportmiddel på land eller sjø/vann mellom pendlerbolig og hjem. Måtte skattyteren ha passert bom eller betalt for bilen på ferge hvis han ikke hadde brukt fly, kan han ikke

kreve fradrag som om han hadde hatt disse kostnadene. For faktiske kostnader til flyreiser til hjem innenfor EØS-området er det ingen beløpsbegrensning.

Om kombinasjon av avstandsfradraget og fradrag for faktiske kostnader til flyreiser, se pkt. 4.1.3.

4.1.3 Maksimalt antall kilometer i året for besøksreiser og arbeidsreiser

Avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser til hjem i Norge eller i andre land innenfor EØS-området, kan ikke gis for den delen av total reiseavstand som til sammen overstiger 75 000 kilometer per kalenderår, jf. sktl. § 6-44 første ledd. Dette innebærer at skattyter som bare har reiser hvor det kreves avstandsfradrag etter kilometersats, får et maksimalt årlig fradrag på kr 92 500 ((50 000 km x kr 1,50) + (25 000 km x kr 0,70)) før reduksjon med bunnfradraget kr 16 000. Maksimalt faktisk fradrag blir etter dette kr 76 500. Hvis skattyter reiser med fly og krever fradrag for faktiske kostnader til flybillett, samtidig som han bruker bil/kollektiv transport på noen av reisene/deler av reisene, skal maksimal reiseavstand etter sktl. § 6-44 første ledd ikke reduseres med reiseavstanden knyttet til flyreisene.

4.2 Reiser til hjem utenfor EØS-området

4.2.1 Generelt

Reglene om avstandsfradrag gjelder i utgangspunktet ikke for skattyter som reiser til hjem utenfor EØS-området. For slike hjemreiser skal det gis fradrag for dokumenterte utgifter dersom skattyter bruker andre transportmidler enn privatbil, jf. sktl. § 6-44 annet ledd første punktum. Kan skattyter dokumentere bruk av privatbil til hjemreisene, gis likevel fradrag for utgiftene etter kilometersatsene som benyttes ved standardisert avstandsfradrag etter satsene ovenfor. Om begrensning av fradraget til årlig maksimumsbeløp, se pkt. 4.2.2.

4.2.2 Maksimalt fradragsbeløp

For reiser til hjem utenfor EØS-området er det fastsatt et maksimalt fradragsbeløp for samlede årlige reiseutgifter på kr 92 500 før reduksjon med bunnfradraget på kr 16 000, jf. sktl. § 6-44 annet ledd. Maksimalt årlig fradrag for slike reiser blir etter dette også kr 76 500. Det maksimale fradragsbeløpet inkluderer også eventuelt avstandsfradrag for daglige reiser mellom pendlerbolig og arbeidstedet. Maksimumsfradraget omfatter også bompasseringer og ferge når skattyter bruker bil. Utgifter til kost og eventuelt losji ved overnatting på selve reisen kan fradras i tillegg til maksimumsbeløpet.

4.3 Parkeringskostnader

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader på besøksreise i tillegg til avstandsfradraget. Dette gjelder også parkeringskostnader som påløper under selve arbeidsoppholdet der skattyter for eksempel bruker bil hjemmefra til flyplass. Om fradragsrett for parkeringskostnader ved pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.5.

4.4 To-timersregelen, praktisering av regelen på besøksreiser

Når skattyter sparer minst to timer reise- og ventetid ved å benytte egen bil ved reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), kan han

- kreve fradrag for bompenger og for kostnader til bil på ferge, eller
- velge å beregne reisestrekning etter den lengre strekningen langs vei i forhold til den kortere strekningen for et rutegående transportmiddel

jf. FSFIN § 6-44-2 annet ledd og 6-44-4 første ledd annet punktum.

Denne regelen gjelder også for besøksreiser. Ved besøksreiser kan det imidlertid være vanskelig å beregne spart reise- og ventetid. I praksis godtas derfor fradrag for reiseavstand langs vei og dokumenterte bom- og fergekostnader når skattyter faktisk har brukt bil. Nærmere om beregningen av reiseavstand, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.5 Antall reiser

Fradrag gis for det antallet besøk som faktisk har funnet sted. Ligningsmyndighetene kan kreve at antall besøk dokumenteres eller på annen måte sannsynliggjøres. Dette vil være mest aktuelt når skattyteren påstår fradrag for et større antall besøksreiser enn skattytere flest under tilsvarende forhold.

Har skattyter fått fradrag for tilsvarende antall besøksreiser i tidligere år og det er vanskelig for skattyteren å oppfylle et slikt dokumentasjonskrav første gang det blir stilt, bør som regel fradrag innrømmes for vedkommende år. Skattyteren må gjøres oppmerksom på at han må sikre seg dokumentasjon for fremtidig reisehyppighet.

4.6 Reiser betalt i utenlandsk valuta

Når fradragsberettigede faktiske kostnader ved besøksreiser fra Norge til det virkelige hjemmet i utlandet er betalt av skattyteren i utenlandsk valuta, skal kostnadene omregnes til norske kroner etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 6-13-12 fjerde ledd. Valutakursene er tilgjengelig på internett på norges-bank.no

I alle andre tilfeller legges kursen på transaksjonstidspunktet til grunn dersom denne sannsynliggjøres. Hvis kursen ikke sannsynliggjøres, brukes årlig gjennomsnittskurs.

5 Flere bruker bil sammen

5.1 Ektefeller

Ektefeller skal ha hvert sitt fradrag for besøksreiser. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil. Dette gjelder også om den bilen de kjører i, er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Kjører de i samme bil og deler fradragsberettigede kostnader til bompassering eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for disse kostnadene skal fordeles mellom dem.

5.2 Kameratkjøring

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt fradrag for besøksreiser. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Deles de fradragsberettigede kostnadene til bompassering eller ferge, gis hver av dem fradrag for det vedkommende betaler. Det samme gjelder dersom de krever fradrag for faktiske kostnader inntil kr 1,50 per km for årlig reiseavstand over 50 000 km.

6 Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet

6.1 Generelt

Det forekommer at arbeidsgiveren dekker pendlerens reisekostnader ved besøk i hjemmet. Dette kan foregå ved at

- det gis godtgjørelse til dekning av slike kostnader
- pendleren får refundert billettkostnadene mot originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap, eller
- arbeidsgiveren selv eier eller disponerer plass på det kommunikasjonsmiddelet som nyttes eller ved at arbeidstakeren får billetten.

6.2 Parkeringskostnader

Arbeidsgivers dekning av parkeringskostnader som påløper på besøksreiser er skattepliktig som lønn. Dette gjelder for eksempel dekning av parkeringskostnader på flyplass mv. når skattyter benytter bil mellom hjemmet og flyplassen.

6.3 Utgiftsgodtgjørelse

6.3.1 Hovedregel

Får arbeidstaker utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreise til hjemmet, brukes som hovedregel nettometoden på godtgjørelsen. Dette innebærer at godtgjørelsen sammenlignes med avstandsfradraget, eventuelt tillagt faktiske kostnader til bompassering eller fergereise. Kostnader til bompassering og ferge skal tas med ved sammenligningen selv om disse ikke oppfyller minstekravet på kr 3 300 i FSFIN § 6-44-4 første ledd og selv

om kravet i FSFIN § 6-44-4 annet ledd til 2 timers spart reisetid ved bruk av egen bil ikke er oppfylt. Eventuelt overskudd er skattepliktig og underskudd er fradragsberettiget. Ved denne sammenligningen skal avstandsfradraget tillagt eventuelle faktiske kostnader til bompassering, fergereise eller flyreise reduseres med bunnfradraget på kr 16 000. Bunnfradraget skal redusere både fradrag for besøksreiser og eventuelt fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Har arbeidstakeren rett til fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal dette reduseres først. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) høyere enn bunnfradraget, skal bare dette fradraget reduseres og ikke fradrag for besøksreise. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) lavere enn bunnfradraget, er det differansen mellom bunnfradraget og dette fradraget som skal redusere fradrag for besøksreise.

Eksempel

Skattyter har mottatt utgiftsgodtgjørelse på kr 15 000 til dekning av besøksreiser og har krav på avstandsfradrag med kr 12 000 for besøksreisene. Kostnader til bompassering på besøksreisene utgjør kr 2 000. I tillegg til besøksreisene har han også krav på fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) på kr 5 000. Skattepliktig overskudd på godtgjørelsen blir:

Godtgjørelse			*kr 15 000*
Avstandsfradrag for besøksreiser		*kr 12 000*	
Kostnader til bompassering		*kr 2 000*	
Gjenstående bunnfradrag (kr 16 000– kr 5 000)	-	*kr 11 000*	*kr 3 000*
Overskudd			*kr 12 000*

Merk at kostnadene til bompassering tas med ved beregningen av overskudd selv om disse ikke overstiger minstekravet for fradragsrett på kr 3 300 etter FSFIN § 6-44-4.

6.3.2 Unntak for personer med 10 % standardfradrag

Om behandling av godtgjørelser til besøksreiser når arbeidsgiver dekker kostnadene helt eller delvis for personer som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.4.2.

6.4 Arbeidsgiver refunderer faktiske kostnader eller arbeidstakeren får billettene som naturalytelse

Arbeidsgivers dekning av faktiske kostnader til besøksreise er ikke skattepliktig for arbeidstaker. Dette gjelder uavhengig av om arbeidstaker får billetten av arbeidsgiver eller om arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens reisekostnader. Slik skattefri dekning begrenser seg likevel til den delen av utgiftene som ikke overstiger kr 92 500 ((50 000 km x kr 1,50) + (25 000 km x kr 0,70)). Begrensningsregelen gjelder ikke arbeidsgivers dekning av kostnader til flyreiser innenfor EØS-området.

6.5 Arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmidlet som nyttes

6.5.1 Hovedregel

I tilfeller hvor arbeidsgiver besørger transporten ved f.eks. selv å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmiddelet som nyttes, følger det av ligningspraksis at pendleren ikke skattlegges. Det gis ikke fradrag for besøkskostnader i slike tilfeller, med mindre skattyteren må betale en egenandel for reisen.

Hvis arbeidsgiver anses å besørge transporten på deler av reisestrekningen, og dekker kostnadene på øvrige deler av reisestrekningen, skal grensen på kr 92 500 for skattefri dekning, se pkt. 6.4, bare sammenholdes med kostnadene knyttet til den delen av reisestrekningen som arbeidsgiver ikke anses å besørge.

Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 2.5.

6.5.2 Unntak for personer med 10 % standardfradrag

Om behandling av fri transport på besøksreiser for personer som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.4.3.

Merkostnader – pendler med hjem i utlandet

– *Sktl. § 6-13 tredje ledd.*
– *FSFIN § 6-13 B.*
– *FSSD § 6-13.*

1 Innledning

1.1 Generelt

FSFIN § 6-13 B regulerer retten til fradrag for merkostnader til kost, losji, småutgifter og besøksreiser til hjemmet ved pendleres arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er

– skattepliktig som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1
– begrenset skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, eller
– skattepliktig hit etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster, og

som av hensyn til sitt arbeid i Norge må bo utenfor det hjemmet skattyter har i utlandet. Forskriften gjelder bare for personer som har pendleropphold utenfor dette hjemmet. Om grensen mellom pendleropphold og yrkesopphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Forskriften regulerer ikke hvor skattyter har sitt skattemessige bosted, verken med hensyn til spørsmål om skatteplikt til Norge eller hvor i Norge skattyteren er skattepliktig som bosatt.

Skattyter har fortsatt rett til fradrag for pendlerkostnader når han mottar dagpenger fra NAV og disse er skattepliktige i Norge. Det er en forutsetning at skattyter oppholder seg i Norge som arbeidssøker.

1.2 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles bare følgende to vilkår for rett til fradrag for merkostnader for skattyter som har arbeidsopphold i Norge. Skattyter

– må ha sitt virkelige hjem i en annen stat etter kriteriene i sktl. § 3-1 femte til niende ledd, jf. FSFIN § 6-13-11, og
– må dokumentere at dette vilkåret er oppfylt jf. FSFIN § 6-13-12. Nærmere om kravet til dokumentasjon, se pkt. 2.2.2 og pkt. 2.3.2.

Om de øvrige vilkårene for å få fradrag for merkostnader i forbindelse med arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser, hvilke kostnader det kan kreves fradrag for og dokumentasjon av disse, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Om de tilfellene hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader ved arbeidsopphold utenfor utenlandsk hjem, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.4.2.

Om fradrag for merkostnader for skattyter som arbeider i Norge og må overnatte utenfor et hjem i Norge, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting

utenfor hjemmet», «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og «Bosted – skattemessig bosted».

2 Vilkår for fradrag for merkostnader

2.1 Generelt

Et vilkår for fradrag for merkostnader er etter FSFIN § 6-13-11, at skattyter har sitt virkelige hjem i en annen stat. Kriteriene for hva som er skattyters hjem etter sktl. § 3-1 femte til niende ledd, må være oppfylt, se nedenfor. Om de øvrige vilkårene for å få fradrag for merkostnadene, se de andre emnene om merkostnader.

Reglene vil også omfatte skattytere som har hatt sitt hjem i Norge, men etablerer et virkelig hjem i en annen stat etter disse reglene.

Kostnadene inngår i eventuelt standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl § 6-70 tredje ledd. Skattyter kan ved ligningen velge mellom å kreve standardfradrag eller fradrag for faktiske merkostnader dersom de øvrige vilkårene for dette er oppfylt. Se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

2.2 Ektefeller/familieforsørgere som pendler til bolig i annen stat

2.2.1 Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen stat

Ved avgjørelsen av om en ektefelle eller familieforsørger har sitt virkelige hjem i en annen stat, skal en legge til grunn de reglene som gjelder for hvor ektefelle eller familieforsørger har sitt hjem når vedkommende pendler mellom boliger i Norge, se FSFIN § 6-13-11 og emnet «Bosted – skattemessig bosted».

2.2.2 Dokumentasjon

Person som krever fradrag for merkostnader ved besøksreiser til ektefelle og/eller barn i annen stat skal dokumentere

- familietilknytningen ved vigsels- eller fødselsattest samt
- felles bostedsadresse i utlandet,

jf. FSFIN § 6-13-12 første ledd.

2.3 Enslige som pendler til bolig i annen stat

2.3.1 Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen stat

Ved avgjørelsen av om enslige har sitt virkelige hjem i en annen stat, skal en legge til grunn de reglene som gjelder for hvor enslige har sitt hjem når vedkommende pendler mellom boliger i Norge, se FSFIN § 6-13-11 og emnet «Bosted – skattemessig bosted».

For enslige som er 22 år eller eldre er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke. Lang reiseavstand kan i seg selv ikke begrunne noe unntak fra tre-ukerskravet. I visse tilfelle kan imidlertid skattyter bli ansett som pendler også ved sjeldnere hjembesøk enn hver tredje uke. Dette gjelder når det foreligger helt spesielle forhold, f.eks. spesielle arbeidsforhold, svak økonomi eller sykdom som gjør det rimelig å lempe på minstekravet. Det samme gjelder hvis årlig reiseavstand/årlige reisekostnader overstiger fradragsbegrensningene i sktl. § 6-44 første og annet ledd (75 000 kilometer for reiser til hjem innenfor EØS-området, kr 92 500 for reiser til hjem utenfor EØS-området).

2.3.2 Dokumentasjon

Enslige må dokumentere bostedsadresse i utlandet, samt sannsynliggjøre boligens standard, jf. FSFIN § 6-13-12 første ledd siste punktum.

Enslige som er 21 år eller yngre og pendler til foreldrehjemmet, må dokumentere familietilknytningen med fødselsattest og felles bostedsadresse. Kravet til dokumentasjon gjelder også enslige som er 22 år eller eldre og som pendler mellom foreldrehjem i annen stat og uselvstendig bolig i Norge.

3 Formelle krav til dokumentasjonen

Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter som pendler til annen stat fremlegger dokumentasjon/sannsynliggjøring etter FSFIN § 6-13-12 i notarialbekreftet kopi

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør. Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige 17. juni 1981 følger at de nordiske landene skal godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

4 Skattyter som både pendler til hjem i annen stat og mellom boliger i Norge

Krever skattyter fradrag for kostnader ved å pendle til sitt virkelige hjem i en annen stat, bortfaller retten til fradrag for eventuelle merkostnader ved å pendle mellom boliger i Norge, jf. FSFIN § 6-13-10 tredje ledd.

Skattyter må velge om merkostnadene skal beregnes i forhold til hjem i annen stat eller i forhold til skattemessig bosted i Norge for hvert inntektsår under ett. Endrer forholdene seg i løpet av inntektsåret, f.eks. ved at skattyter ikke lenger har et virkelig hjem i en annen stat og får et skattemessig bosted i Norge utenfor arbeidsstedet, kan fradrag likevel kreves etter de endrede forhold når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Pendler skattyter også mellom boliger i Norge, men velger å kreve fradrag for merkostnader i forhold til det virkelige hjem i annen stat, blir det spørsmål om hvor besøksreisen skal regnes fra. Har skattyter bare ett arbeidssted i Norge, skal besøksreisene regnes med utgangspunkt i det stedet vedkommende overnatter i forbindelse med sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i Norge, skal besøksreisene regnes med utgangspunkt i det arbeidsstedet skattyter har hatt siste overnatting før hjemreisen til annen stat.

Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet

- *Sktl. § 5-11 annet ledd, § 6-13, § 6-30 første ledd og § 6-70.*
- *FSFIN § 5-11-1 og § 5-12-10.*
- *FSSD § 6-13.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015(takseringsreglene)§ 1-2-2, § 1-2-3, § 1-2-5, § 1-3-1 til § 1-3-4, § 1-3-7 og 1-3-8.*

1 Nøkkeltall

Fradragssatser for 2015:

- kr 568 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 710 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen
- kr 307 per døgn for kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- kr 200 per døgn for kost ved annen overnatting.
- kr 100 per døgn for småutgifter.

Godtgjørelse anses medgått (det skal ikke beregnes overskudd) når godtgjørelsen er utbetalt med:

- kr 568 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
- kr 710 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen
- kr 307 per døgn til dekning av kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- kr 200 per døgn til dekning av kost ved annen overnatting.
- kr 300 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører ved kjøring i utlandet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– inntil kr 100 per døgn som kontantgodtgjørelse ved "administrativ forpleining" (av særavtale som utløp 31. desember 2014, men som i følge KMD løper inntil videre, framgår at satsen for kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining i utlandet fortsatt er kr 90).
  Bestemmelsen i tidligere særavtaler om utbetaling av kontantgodtgjørelse (kr 100 per døgn i 2014) ved såkalt "administrativ forpleining" på reise innenlands, er opphørt fra og med 2015. Etter særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands gjeldende fra og med 2015, utbetales ikke kontantgodtgjørelse når alle måltider dekkes av andre enn arbeidstakeren selv.
  Selv om kontantgodtgjørelse ikke lenger kan kreves i medhold av særavtalen på reiser innenlands, gjelder fortsatt trekkfritaket til og med inntektsåret 2015 for den som utbetaler tilsvarende godtgjørelse med inntil kr 100 per døgn dersom arbeidstakeren har fri kost ved fravær med overnatting utenfor hjemmet, se Skattedirektoratets forskuddssatser for 2015 (kunngjøring publisert 19. desember 2014).
– kr 430 per døgn til losji (ulegitimert nattillegg) på reise de første 28 døgn

Naturalytelse/overskudd på godtgjørelse:
– fri kost/kostbesparelse alle måltider kr 83 pr døgn.

Nytt for 2016

Det er ved redaksjonens avslutning ikke fastsatt fradragssatser for kostutgifter ved overnatting på hotell for 2016. Øvrige fradragssatser for kost er:
– kr 307 per døgn for kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
– kr 200 per døgn for kost ved annen overnatting.

Det er ved redaksjonens avslutning ikke fastsatt satser for kostgodtgjørelse som det ikke skal beregnes overskudd på ved overnatting på hotell i 2016. Det samme gjelder sats for ulegitimert nattillegg på reise de første 28 døgn. Satser hvor det for 2016 er fastsatt størrelsen på godtgjørelse som skal anses medgått (hvor det skal ikke beregnes overskudd) er:
– kr 307 per døgn til dekning av kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
– kr 200 per døgn til dekning av kost ved annen overnatting.
– kr 300 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører ved kjøring i utlandet

Naturalytelse/overskudd på godtgjørelse:
– fri kost/kostbesparelse alle måltider kr 87 pr døgn.

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg. Hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, er det fortsatt fradragsrett for dokumenterte småutgifter etter sktl. § 6-13.

2 Generelt

I dette emnet behandles fradrag for kostnader til kost, småutgifter og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyterens hjem.

Om fradrag for kostnader til besøksreise ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

Om fradrag for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Spesielt om skattyter som har arbeidsopphold i Norge og pendler til hjem i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

Spesielt om vilkårene for fradrag for merkostnader når skattyter har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Fradragsrett, vilkår for fradrag

3.1 Hovedregel

3.1.1 Generelt

Skattytere som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for merkostnader til kost og losji, jf. sktl. § 6-13 og FSSD § 6-13. Nærmere om når en person anses å må bo utenfor sitt hjem av hensyn til arbeidet/inntektsgivende aktivitet, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 5. Fradragsretten gjelder både ved arbeidsopphold i forbindelse med virksomhet og utenfor virksomhet. Videre gjelder fradragsretten både under yrkesopphold og pendleropphold ved arbeidsstedet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med inntekt som er skattepliktig til Norge.

Det er som hovedregel en forutsetning at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som anses som vedkommendes hjem i skattemessig henseende etter norsk internrett, se emnet «Bosted – skattemessig bosted». Om unntak, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

Fradragsretten gjelder i prinsippet for merkostnader både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge. Er skattyter å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, gjelder også i prinsippet fradragsretten under forutsetning av at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

3.1.2 Vilkår om betaling via bank

Det er etter sktl. § 6-51 et vilkår for fradragsrett at betaling har skjedd via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling, dersom beløpet overstiger kr 10 000 for samme leveranse/tjeneste til samme mottaker i løpet av året. Dette kan f.eks. gjelde leie av bolig på stedet for arbeidsoppholdet. Nærmere om kravet til betaling via bank mv. se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 5.

3.2 Kosthold under fiske og fangst

Om fradrag for kostnader til kosthold under fiske og fangst, se emnet «Fiske», pkt. 8.21.

3.3 Unntak, person som får 10 % standardfradrag ved ligningen

Person som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om skattyteren er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller vedkommende har begrenset skatteplikt til Norge for arbeidsinntekten. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene ved fri kost og/eller losji, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3.4 Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet

3.4.1 Generelt

Det er et vilkår for fradragsrett for merkostnader at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som i forhold til skattereglene anses som skattyterens hjem, dvs. som hovedregel det skattemessige bostedet.

Skattyteren anses som hovedregel å bo (overnatte) utenfor hjemmet dersom mer enn fem timer tilbringes utenfor hjemmet i tiden mellom kl. 22 og kl. 06 og skattyteren ikke tilbringer mer enn tre timer hjemme innenfor samme tidsintervall. Se likevel unntak nedenfor om vakttjeneste inntil 48 timer.

Skattyteren kan ikke anses å ha sitt hjem i en boenhet i en periode hvor den er leid ut til andre.

3.4.2 Sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn

En skattyter anses ikke å bo utenfor hjemmet ved sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (til og med 48 timer) når dette oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter for leger, branntjenestemenn, militære, enkelte ferjemannskaper, ambulansepersonell mv. Om fradrag for merkostnader i slike tilfeller, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting». Ved avgjørelsen av om oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, vil det være av betydning om skattyter er forpliktet til å oppholde seg på arbeidsplassen. Oppholdet vil f.eks. ikke inngå som en del av den ordinære arbeidstiden hvis en langtransportsjåfør overnatter i bilen under en reise.

3.4.3 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i Norge

Om hvor skattyter som arbeider i Norge til enhver tid har sitt hjem i Norge (skattemessig bosted), se emnet «Bosted – skattemessig bosted».

3.4.4 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i utlandet

Om vilkår for at skattyter med arbeidsopphold i Norge skal anses å pendle til hjem i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

3.4.5 Skattyter som har arbeidsopphold utenfor Norge

Om skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

3.5 Spesielt om studenter, vernepliktige mv.

Skattytere som oppholder seg utenfor hjemmet helt eller hovedsakelig av andre grunner enn inntektsgivende arbeid eller virksomhet, gis ikke fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet selv om de tar arbeid på oppholdsstedet. Slike skattytere vil vanligvis heller ikke ha krav på fradrag for merkostnader selv om de tar en jobb på hjemstedet i helgene eller feriene. Dette vil for eksempel gjelde for heltidsstudenter (grunn- eller videreutdanning) og vernepliktige i forsvaret som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier eller militærtjeneste.

Studenter som f.eks. i sommerferien tar heltidsarbeid på studiestedet og derfor bor utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, har imidlertid krav på fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i denne perioden. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

Skattyter som har heltidsjobb og som samtidig er deltidsstudent, har også krav på fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet (skattemessig bosted) selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

4 Fradragsrett, nærmere om kostnadens art

4.1 Generelt

Fradragsberettigede merkostnader ved overnatting/opphold utenfor hjemmet kan inndeles i følgende fire kostnadsgrupper:

- kost
- småutgifter
- losji, og
- besøksreiser til hjemmet.

Andre kostnader, som kostnader til underholdning, nytelsesmidler mv. er ikke fradragsberettiget, fordi slike kostnader ikke anses som merkostnader som følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet.

Om kostnader til besøksreiser i hjemmet, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.2 Kost

Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, er fradragsberettigede så langt de er dekket av skattyteren selv. Også enslige har krav på fradrag for (mer-)kostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Dette gjelder også for ektefeller når hver av dem fyller vilkårene, selv om begge pendler mellom de samme boligene.

4.3 Småutgifter

Småutgifter er fradragsberettigede, men i de tilfellene fradrag for kost gis etter sats, er småutgiftene inkludert i satsene.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg.

4.4 Losji

Det er i utgangspunktet også fradragsrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Forutsetningen er at boligen på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet.

Enslige vil ved pendleropphold ha krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet bare når de på hjemstedet, enten

- er omfattet av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig,
- bor i andres bolig hvor skattyteren enten tillegges fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritakslignes,
- har kostnader til leid selvstendig bolig, eller
- har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær

Enslige som er på yrkesreise har også rett til fradrag for losji i andre tilfeller. Om grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 4.

Om hva som er selvstendig eller uselvstendig bolig, se emnet «Bosted – skattemessig bosted».

5 Fradragsrett, forholdet til minstefradraget

Merkostnader til kost, losji og småutgifter ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, inngår ikke i minstefradraget, se sktl. § 6-30 første ledd annet punktum, jf. sktl. § 6-13. Dette gjelder både under yrkesopphold og pendleropphold.

Når fraværet fra hjemmet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (til og med 48 timer) og dette inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter, regnes skattyteren ikke å bo utenfor hjemmet, sml. pkt. 3.4.2. Eventuelle merkostnader til kost i disse tilfellene inngår i minstefradraget. Se for øvrig emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

6 Fradragsrett, hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring

6.1 Dokumentasjon

Krav om at skattyter må dokumentere sine kostnader innebærer at skattyter på forespørsel må fremlegge kvitteringer/bilag for kostnadene. Dette vil være aktuelt ved krav om fradrag for faktiske kostnader og ved overskuddsberegning i henhold til faktiske kostnader.

6.2 Sannsynliggjøring

Krav om sannsynliggjøring innebærer at skattyteren på forespørsel må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg under arbeidsopphold utenfor hjemmet. Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver reise
– navn og adresse på overnattingssted/utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattingene angis
– type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt.

Krever skattyteren fradrag etter pensjonatsats, må han også oppgi hvorvidt han hadde kokemuligheter. Om hva som forstås med kokemuligheter, se pkt. 8.3.3. Sannsynliggjøring vil særlig være aktuelt i forbindelse med at skattyter må «legitimere arten av bosted» for å få fradrag etter riktig kostsats.

6.3 Langtransportsjåfører

Om krav til dokumentasjon av faktiske kostnader for langtransportsjåfører, se emnet «Langtransportsjåfører».

7 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene dokumenteres

7.1 Fradrag for dokumenterte kostnader til kost mv.

Skattyter som på grunn av sitt arbeid bor utenfor hjemmet og derfor har fradragsrett for merkostnader, har krav på fradrag for faktiske kostnader til kost. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

I tillegg kan det til og med inntektsåret 2015 kreves fradrag for småutgifter etter en sats på kr 100.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg.

Ved yrkesopphold utenfor hjemmet skal kostutgiftene ikke reduseres for kostbesparelse i hjemmet. For næringsdrivende følger dette av sktl. § 6-13 annet ledd og for lønnstakere av FSFIN § 5-15-6 fjerde ledd. Ved pendleropphold skal faktiske kostutgifter reduseres med kostbesparelse.

Fradrag for faktiske kostnader forutsetter at skattyteren kan dokumentere kostnadene.

7.2 Fradrag for dokumenterte kostnader til losji

7.2.1 Generelt

Fradrag for losjikostnader forutsetter som hovedregel at skattyteren kan dokumentere kostnadene. Om fradrag etter sats for bruk av egen campingvogn eller egen brakke, se pkt. 8.4. Om krav til betaling via bank, se pkt. 3.1.2.

7.2.2 Kostnader til egen pendlerbolig, generelt

Brukes bolig bare som pendlerbolig hele året, skal skattyteren ha fradrag for faktiske kostnader, herunder fradrag for kostnader til vedlikehold, etter reglene om merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, se sktl. § 6-13.

Dersom deler av pendlerboligen også leies ut, vil fradraget for merkostnader begrenses til den andelen av kostnadene vedrørende boligen som faller på egen bruk til pendlerbolig. Om fradrag for kostnader knyttet til utleien, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Fradrag for kostnader til egen pendlerbolig gis i den kommunen hvor pendleren er skattepliktig som bosatt.

7.2.3 Kostnader til egen pendlerbolig, midlertidig bruk av fritidsbolig

Har skattyter f.eks. brukt en fritidsbolig som pendlerbolig en mindre del av året, skal boligen fritakslignes. Er fritidsboligen fritakslignet, skal skattyter ha fradrag for den delen av faste årskostnader vedrørende boligen (f.eks. forsikringer og kommunale avgifter), i forhold til det tidsrommet den har vært benyttet til pendlerbolig. Variable

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kostnader må vurderes konkret. Kostnader til større vedlikehold må fordeles over en periode som tilsvarer antatt levetid for de utførte arbeidene. Det skal ikke gis fradrag for hva det ville koste å leie tilsvarende bolig. Fradraget gis for den delen av boligen som skattyteren bruker og for det tidsrommet denne kan anses som pendlerbolig.

Fører bruken som pendlerbolig til at boligen skal gå over fra å være fritakslignet til å være direktelignet, vil det i de fem første årene etter overgangen være begrensninger i adgangen til å få fradrag for vedlikehold, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

7.2.4 Kostnader til innbo

Kostnader til alminnelig innbo i pendlerbolig er fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er oppfylt. Fradraget fordeles normalt over innboets antatte levetid. Brukes boligen også til fritidsformål, må det foretas en forholdsmessig fordeling i forhold til bruken knyttet til pendleropphold og fritidsformål.

7.2.5 Garasje/parkeringsplass

Har skattyter kostnader til parkering i tilknytning til pendlerboligen, er disse fradragsberettigede som en del av losjikostnadene.

7.2.6 Avgrensning av losjikostnader mot småutgifter

Krever skattyter fradrag for småutgifter etter sats i tillegg til faktiske losjikostnader, må kostnader som faller inn under kategorien småutgifter holdes utenfor losjikostnadene. Kostnader til for eksempel telefon og eget bredbåndsabonnement i tilknytning til pendlerboligen, anses etter sin art som småutgifter.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg.

8 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene ikke dokumenteres

8.1 Fradragets størrelse for bokføringspliktige

Bokføringspliktige skattytere, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», som har krav på fradrag for merkostnader ved yrkesopphold utenfor hjemmet, skal føre kostnadene til kost og losji mv. i sitt regnskap såfremt de er driftskostnader i virksomheten. Kostnadene skal være dokumentert med originalbilag. Oppfyller ikke skattyteren disse kravene, må det etter forholdene tas standpunkt til om skattyteren kan gis fradrag for kostnader, og i tilfelle hvor mye. Bokføringspliktige skattytere har ikke krav på fradrag etter satsene nedenfor for kostnader som skal føres i regnskapet. I praksis kan det til og med inntektsåret 2015 likevel gis fradrag for småutgifter etter sats.

For bokføringspliktig som bor utenfor hjemmet på grunn av sitt arbeid uten å være på reise i virksomheten (f.eks. pendler), skal kostnadene til kost og losji ikke føres i regnskapet. I slike tilfeller kan fradrag gis på vanlig måte etter satsene nedenfor.

8.2 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, generelt

8.2.1 Vilkår for fradrag etter sats

Ikke-bokføringspliktige skattytere som har krav på fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, kan som hovedregel kreve fradrag for merkostnader til kost og småutgifter etter satsene nedenfor i stedet for faktiske kostnader. Det er imidlertid en forutsetning at kostnadene i sin helhet er dekket av skattyteren selv, og ikke for noen del subsidiert av arbeidsgiver, eller dennes oppdragsgiver. Fradrag etter sats gis også så lenge arbeidsgiverens subsidiering ikke overstiger det som anses som et rimelig velferdstiltak for ansatte som ikke pendler, jf. FSFIN § 5-15-6 første ledd. Se

også emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.6. Tilsvarende gjelder hvor arbeidsgiver holder kokkelag, eller hvor arbeidsgiver har kantine/messe hvor det serveres frokost, lunsj og middag, og de ansattes egenbetaling minst svarer til det beløpet som kreves for at rimelig kantinemat skal bli ansett som rimelig velferdstiltak.

Ved subsidiering ut over det som anses som et rimelig velferdstiltak, må fradraget begrenses til dokumenterte kostnader. I tillegg kan det da til og med inntektsåret 2015 kreves fradrag for småutgifter etter sats.

Subsidiering omfatter ikke kontantgodtgjørelser (kostgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter.

Andre tilfeller hvor skattyter ikke anses å ha dekket kostnadene selv kan være ved forsikringsutbetaling. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor reiseforsikring dekker kostutgifter som følge av at skattyter på grunn av sykdom eller andre årsaker må utsette hjemreisen etter en yrkesreise. Slik utbetaling anses å redusere vedkommendes fradragsberettigede kostnader. Mottar skattyter godtgjørelse fra arbeidsgiver for samme tidsrom, vil et beløp tilsvarende forsikringsutbetalingen være skattepliktig.

8.2.2 Noen kostnadsarter dokumenteres, andre ikke

Det er ikke anledning til å dele opp en sats, f.eks. ved å kreve fradrag for dokumenterte kostnader for en del av kostutgiftene i løpet av et døgn og kreve fradrag for resten av kostnadene etter sats, eventuelt etter en redusert sats.

8.2.3 Beregning av antall fraværsdøgn

Kostnadsfradrag etter sats for overnatting utenfor hjemmet baseres på det antallet døgn skattyteren faktisk har vært fraværende fra sitt hjem av hensyn til arbeidet, inklusiv selve reisen til og fra hjemmet. Skattyteren må sannsynliggjøre antall fraværsdøgn. Når fradragssatsene for hotell brukes på reise med overnatting, skal del av døgn som overstiger helt reisedøgn med minst 6 timer, regnes som helt døgn. I andre tilfeller må antall fraværsdøgn beregnes konkret, hvor det særlig legges vekt på antall måltider som ikke kan inntas hjemme.

For arbeidstakere som bor utenfor hjemmet hele året og som reiser hjem hver uke, kan følgende norm for antall fraværsdøgn brukes:

– uten lørdagsfri 280 døgn
– fri hver annen lørdag 255 døgn
– fri hver lørdag 240 døgn,

jf. takseringsreglenes § 1-3-9. Tiden som går med til reisen er inkludert. Ved færre hjemreiser enn hver uke, må antallet fraværsdøgn forhøyes. Reiser skattyter hjem også midt i uka og overnatter hjemme til neste dag, må antall fraværsdøgn reduseres tilsvarende.

På anlegg er det vanlig at arbeidstiden innrettes slik at skattyter har lengre friperioder. I slike tilfeller må antall fraværsdøgn vurderes konkret.

8.2.4 Yrkesreiser ut fra pendlerbolig

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på yrkesreiser uten overnatting utenfor pendlerboligen, skal fradraget for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjemmet i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse behandles etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på yrkesreiser med overnatting utenfor pendlerboligen, skal det ikke gis fradrag for merkostnader til kost i forhold til det egentlige hjemmet for de samme døgnene.

8.3 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, satsene for kost og småutgifter ved opphold innenlands

8.3.1 Generelt

Avgjørende for valg av sats er hvor skattyteren har bodd. Om krav til sannsynliggjøring, se pkt. 6.2. Skattyter som ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, gis fradrag etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skattytere som har høyere kostnader enn satsene nedenfor, må dokumentere de faktiske kostnadene for å få fradrag for disse.

Skattytere som har krav på fradrag for merkostnader til kost og småutgifter etter standardsatser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet gis fradrag etter følgende satser:

- kr 710 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og frokosten ikke er inkludert i romprisen. På de fleste hoteller er imidlertid frokost inkludert i romprisen.
- kr 568 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og frokost er inkludert i romprisen.
- kr 307 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter. Om kokemuligheter, se nedenfor,
- kr 200 per døgn når skattyter har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemulighet eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet. Denne satsen skal også brukes i andre tilfeller når skattyter har forpleining i kokkelag eller kan spise frokost, lunsj og middag i kantine eller messe, og samlede kostutgifter ikke overstiger det som er lagt til grunn ved fastsetting av satsen.

Alle satsene ovenfor er nettosatser og inkluderer fradrag for småutgifter og tillegg for kostbesparelse i hjemmet.

Satsene ovenfor gjelder i prinsippet uavhengig av hvor lenge skattyteren har oppholdt seg på et arbeidssted.

Fradragssatsene er de samme for enslige og familieforsørgere. Fyller begge ektefeller vilkårene for å kreve fradrag for merkostnader, har de krav på hvert sitt fradrag beregnet etter de vanlige reglene uavhengig av den andre ektefellen.

Ved overnatting på hurtigrute og ferger, som for eksempel ferger til Danmark eller Tyskland, brukes hotellsatsen. Er skattyter på reise med overnatting på hotell, men på reisen til og/eller fra også overnatter på tog/buss/bil/båt/fly e.l., brukes også hotellsats. Ved overnatting bare på tog, buss, bil, båt, fly e.l. brukes pensjonatsatsen.

Langtransportsjåfører gis normalt fradrag etter pensjonatsatsen innenlands. Se for øvrig emnet «Langtransportsjåfører».

Om reduksjon av fradragssatsen når et eller flere måltider blir betalt av arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver, se pkt. 11.3.3.

8.3.2 Småutgifter

Det gis ikke fradrag for småutgifter ved siden av fradrag for kost etter sats. Om unntak, se emnene «Sjøfolk» og «Sokkelarbeidere».

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves helt med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg.

8.3.3 Hva er kokemuligheter

Fradrag etter hybel/brakkesatsen gis når skattyteren kan stelle minst ett av måltidene per dag på oppholdsstedet, f.eks. frokost eller kveldsmåltid, selv om skattyteren ikke kan tilberede middag og derfor må spise dette måltidet ute, f.eks. på restaurant, kafé mv.

Bruk av denne fradragssatsen forutsetter at det er forsvarlig, blant annet sett i forhold til hygiene mv., å tilberede frokost og/eller kveldsmåltid på oppholdsstedet samt å kunne oppbevare mat på forsvarlig måte. Selv om det ikke er mulig å stelle frokostmåltid eller aftens på oppholdsstedet, skal denne fradragssatsen likevel brukes dersom skattyter kan spise frokost, lunsj og middag i kantine eller messe, og samlede utgifter til kost ikke overstiger det som er lagt til grunn ved fastsetting av fradragssatsen, se pkt. 8.3.1.

8.3.4 Særskilt fradrag for kost på besøksreise når det er fri kost på arbeidsstedet

Det er i takseringsreglene § 1-3-5 fastsatt en særskilt sats på kr 86 for fradrag for kost på besøksreise mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet dersom besøksreisen ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer.

8.4 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, losji ved opphold innenlands

Fradrag for kostnader til losji gis som hovedregel ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader. Om behandling av godtgjørelse til dekning av losjikostnader, se pkt. 11.3.5.

Kostnader til losji ved overnatting i egen campingvogn eller egen brakke gis likevel etter en sats på kr 59 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-3-1. Nærmere om fradrag ved bruk av egen campingvogn ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «Campingvogner».

Om fradrag for kostnader ved bruk av egen pendlerbolig, se pkt. 7.2.2.

8.5 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, satser for kost og småutgifter ved opphold utenlands

8.5.1 Kost, generelt

Hvis skattyter sannsynliggjør å ha bodd på hotell i utlandet, gis fradrag for kostutgifter etter satsene fastsatt av Skattedirektoratet for vedkommende land, med mindre skattyteren dokumenterer høyere kostutgifter. Disse satsene gjelder bare i de første 28 døgn ved sammenhengende opphold. Satsene reduseres med 25 % f.o.m. det 29. døgnet ved lengre sammenhengende opphold på ett sted, se takseringsreglene § 1-2-3 fjerde ledd. Satsene er gjengitt i vedlegg 1 til takseringsreglene.

Hvis skattyter ikke sannsynliggjør å ha bodd på hotell, gis fradrag etter pensjonatsats eller hybel/brakkesats innenlands, se ovenfor. I de tilfellene skattyter påstår et høyere prisnivå, må han dokumentere de faktiske kostnadene.

8.5.2 Kost, langtransportsjåfører

Ansatte langtransportsjåfører kan ved turer i utlandet kreve fradrag for ulegitimerte kostnader til kost etter en sats på kr 300 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-3-8.

8.5.3 Småutgifter

Det gis ikke fradrag for småutgifter ved siden av fradrag for kost etter sats.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves helt med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg.

8.6 Fradrag for ikke-bokføringspliktige, losji ved opphold utenlands

Fradrag for merkostnader til losji gis som hovedregel ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader.

9 Skatteplikt ved fri kost og losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet

9.1 Fri kost

9.1.1 Generelt

Når skattyter har pendleropphold utenfor hjemmet og får fri kost eller kost dekket etter regning, skal han ha et særskilt tillegg for kostbesparelse i hjemmet, fastsatt til kr 83 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-2-1. Satsen for kostbesparelse i hjemmet skal ikke fravikes selv om skattyter har sitt hjem i et annet land hvor levekostnadene avviker vesentlig fra det norske nivået, se HRD 11. november 2015 (HR-2015-02257-A) i (Utv. 2015/hefte 10). Se også emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.1.

Tillegg for kostbesparelse i hjemmet skal ikke gis hos skattyter som får fri kost mv. på yrkesreise, jf. FSFIN § 5-15-6 fjerde ledd. Dette gjelder også for skattyter (lønnsmottaker) som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere. Om skillet mellom pendleropphold og yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Det er en særskilt sats på kr 86 for fradrag for kost på besøksreise mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet dersom besøksreisen ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer, jf. takseringsreglene § 1-3-5.

9.1.2 Småutgifter når skattyter har fri kost

Skattyter som ved arbeidsopphold utenfor hjemmet har fri kost uten at kostnader til avis, telefon mv. dekkes, har for inntektsåret 2015 krav på fradrag for småutgifter med kr 100 per døgn, se takseringsreglene § 1-3-7. Tilsvarende er kontantgodtgjørelse til dekning av småutgifter trekkfri med inntil kr 100 per døgn i 2015 når skattyter har fri kost eller kost dekket etter regning. Slik kontantgodtgjørelse anses ikke å gi overskudd dersom småutgiftene ikke er dekket på annen måte. Fri kost og losji med tillegg av slik kontantgodtgjørelse er i tidligere særavtale (statlig regulativ til og med 2014) benevnt som "administrativ forpleining". Det gis ikke fradrag for underskudd selv om kontantgodtgjørelsen er mindre enn kr 100 per døgn, med mindre kostnadene gjennom hele året dokumenteres.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg. Dette innebærer at eventuell kontantgodtgjørelse til dekning av slike kostnader vil være trekkpliktig og skattepliktig fullt ut. Dekning/refusjon av dokumenterte kostnader vil fortsatt være trekkfri og skattefri.

9.2 Fritt losji

I utgangspunktet er fritt losji ikke skattepliktig for skattyter som ville hatt krav på fradrag for kostnader til dette losjiet, for eksempel losji i pendlerbolig eller på yrkesreise, se pkt. 3.

For pendler som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, vil fritt losji stilt til disposisjon i forbindelse med arbeidsforholdet være skattepliktig inntekt, se for øvrig emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2. Dette gjelder ikke for person som har fritt losji på yrkesreise.

10 Refusjon av kostnader til kost og losji

10.1 Refusjon til bokføringspliktige

Får bokføringspliktige skattytere refundert kostnader innenfor virksomheten, skal refusjonsbeløpet inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Om fradrag for faktiske kostnader, se pkt. 7.

10.2 Refusjon til ikke-bokføringspliktige

Refunderer arbeidsgiver den ansattes faktiske kostnader til kost og losji på yrkesreise med overnatting, vil dette ikke føre til noe inntektstillegg dersom skattyteren ville hatt krav på fradrag for kostnaden, se pkt. 3.

Refunderer arbeidsgiver den ansattes faktiske kostnader til kost og losji i forbindelse med pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på yrkesreise), skal vedkommende skattlegges for kostbesparelse i hjemmet med kr 83 per døgn. Om behandling av refusjonstilfellene når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

11 Godtgjørelse for kost og/eller losji

11.1 Godtgjørelse til bokføringspliktige

Godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktige skattytere til dekning av merkostnader innenfor virksomheten, skal inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Fradrag gis for faktiske kostnader såfremt vilkårene for dette foreligger, se pkt. 7.

11.2 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktige, generelt

11.2.1 Nettometoden, hovedregel

Godtgjørelse til dekning av kostnader til kost, småutgifter og/eller losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, herunder borteboertillegg mv., som er utbetalt skattyter som ikke er bokføringspliktig, behandles som hovedregel etter nettometoden, dvs. over-/underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de fradragsberettigede (mer-)kostnadene.

Eventuelt overskudd er skattepliktig etter sktl. § 5-11 og inngår i personinntekten uavhengig av om godtgjørelsen er trekkpliktig. Om fradragsrett for underskudd, se nedenfor.

11.2.2 Nettometoden, unntak

Skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, kan ikke bruke nettometoden på utgiftsggodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji ved pendleropphold utenfor hjemmet og til besøksreiser til hjemmet, jf. FSFIN § 5-11-1 annet ledd. Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. Dette gjelder også for personer som anses skattemessig bosatt i Norge. Se for øvrig emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

11.2.3 Underskudd på kostgodtgjørelse

Underskudd i den mottatte godtgjørelsen er bare fradragsberettiget når

- de faktiske kostnadene som godtgjørelsen skal dekke dokumenteres for hele året, eller
- kostnadene beregnes etter laveste sats (hybel-/brakkesatsen).

Dette gjelder selv om godtgjørelsen er lavere enn satsene fastsatt av Skattedirektoratet.

Ved underskuddsberegningen skal faktiske kostnader ikke reduseres med kostbesparelsen i hjemmet. Skattyter gis fradrag for småutgifter etter sats når kostutgiftene er dokumentert med bilag. Fradrag for småutgifter gis ikke når kostnadene er beregnet etter sats (hybel/brakkesatsen).

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves helt med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg.

11.2.4 Minstefradrag

Overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelt underskudd fratrekkes utenom minstefradraget.

11.2.5 Godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold

Om godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold utenfor hjemmet (privat weekendopphold), se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.7.

11.3 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktig, opphold innenlands

11.3.1 Generelt

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nedenfor, vil merutbetalingen øke det skattepliktige overskuddet, med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges. Eventuelt skattepliktig overskudd beregnes fra første dag.

11.3.2 Forenklet overskuddsberegning av kostgodtgjørelse

Godtgjørelse for kostnader til kost mv. ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innenlands, kan normalt anses medgått i sin helhet dersom godtgjørelsen er utbetalt etter satser med inntil

- kr 710 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen. På de fleste hoteller er imidlertid frokost inkludert i romprisen
- kr 568 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
- kr 307 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- kr 200 per døgn for skattytere som har bodd privat eller på hybel/brakke med kokemuligheter eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan de har innrettet seg under arbeidsforholdet.

Dette gjelder også utenlandske arbeidstakere såfremt vedkommende ikke gis 10 % standardfradrag ved ligningen og vilkårene for øvrig er oppfylt. Se også emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.».

Forutsetningen for at godtgjørelsen skal anses medgått i sin helhet er at skattyteren må dekke de reelle kostnadene selv, uten subsidiering fra arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver, se pkt. 8.2.1.

For at godtgjørelse etter hotell- og pensjonatsats i utgangspunktet ikke skal anses å gi overskudd, må skattyter kunne sannsynliggjøre å ha bodd på henholdsvis hotell eller pensjonat. Om krav til sannsynliggjøring, se pkt. 6.2. Kan skattyter ikke sannsynliggjøre at han har bodd på hotell eller pensjonat, innrømmes fradrag i godtgjørelsen med satsen for hybel/brakke. Skattyter kan likevel få fradrag for høyere dokumenterte kostnader.

Nærmere om hva som menes med kokemulighet, se pkt. 8.3.3.

Ved overnatting på hurtigrute og ferger, som f.eks. ferger til Danmark eller Tyskland, anses utbetaling av kostgodtgjørelse i samsvar med sats for hotellovernatting ikke å gi overskudd. Det samme gjelder for overnatting på andre transportmidler som tog/buss/bil/båt/fly e.l., men da er forutsetningen at skattyteren også overnatter på hotell på reisen. Ved overnatting bare på tog, buss, bil, båt, fly e.l., anses utbetaling i samsvar med pensjonatsatsen ikke å gi skattepliktig overskudd. Overskytende beløp er skattepliktig inntekt med mindre skattyter dokumenterer høyere kostnader, jf. takseringsreglene § 1-2-2 fjerde ledd.

Satsene ovenfor gjelder i prinsippet uavhengig av hvor lenge skattyteren har oppholdt seg på et arbeidssted, og skal således ikke reduseres ved sammenhengende opphold på samme sted utover 28 dager.

11.3.3 Påspandert måltid

Blir skattyter under arbeidsoppholdet utenfor hjemmet påspandert ett eller flere enkeltstående måltider, må den godtgjørelsen som skal anses skattefri reduseres tilsvarende.

Fradrag for påspandert måltid skal utgjøre henholdsvis 20 % av godtgjørelsen for frokost, 30 % for lunsj og 50 % for middag. Dette gjelder for fradragssatsene for kost både ved hotell-, pensjonat- og brakkeovernatting.

Eksempel 1

Kostgodtgjørelse ved overnatting på hotell på reise der arbeidstakeren får redusert kostgodtgjørelsen på grunn av påspandert en lunsj og en middag.

5 kostdøgn à kr 710			*kr*	*3 550*
Reduksjon av kostgodtgjørelsen:				
- påspandert lunsj (fradragssats fastsatt av SKD)	*kr*	*213*		
- påspandert middag(fradragssats fastsatt av SKD)	*kr*	*355*	*kr*	*568*
Netto godtgjørelse etter satser for skattefri godtgjørelse fastsatt av SKD			*kr*	*2 982*

Blir godtgjørelse utbetalt med kr 2 892, er den skattefri. Blir det utbetalt kr 3 550, er det skattepliktige overskuddet på kr 568. Splittes godtgjørelsen opp i en trekkfri del på kr 2 982 og en trekkpliktig del på kr 568, vil den trekkfrie delen ikke være arbeidsgiveravgiftspliktig (Eksempelet forutsetter at frokost ikke er inkludert i romprisen. Er frokost inkludert, må det i tillegg fratrekkes kr 142 per overnatting.)

Eksempel 2

Kostgodtgjørelse etter «hotellsats», men ved overnatting på brakke på reise der arbeidstakeren får redusert kostgodtgjørelsen på grunn av påspandert en lunsj og en middag.

5 kostdøgn à kr 710					*kr*	*3 550*
Reduksjon av kostgodtgjørelsen:						
- påspandert lunsj			*kr*	*213*		
- påspandert middag			*kr*	*355*	*kr*	*568*
Netto utbetalt godtgjørelse					*kr*	*2 982*
Beregning av overskudd						
Skattefri del						
5 kostdøgn à kr 200			*kr*	*1 000*		
- påspandert lunsj (200 x 30 %)	*kr*	*60*				
- påspandert middag (200 x 50 %)	*kr*	*100*	*kr*	*160*	*kr*	*840*
Skattepliktig del					*kr*	*2 142*

11.3.4 Hyretillegg

Om behandling av merkostnader til egen kost for sjøfolk som mottar hyretillegg, se emnet «Sjøfolk».

11.3.5 Losjigodtgjørelse/nattillegg

Godtgjørelse som pendler mottar til dekning av losjikostnader er i utgangspunktet ikke skattepliktig i den utstrekning den bare dekker dokumenterte losjikostnader. Dette gjelder både dekning/refusjon av husleie for leid bolig og av faktiske kostnader til pendlerbolig som skattyter eier.

Reglene ovenfor gjelder også utenlandske arbeidstakere såfremt vedkommende ikke gis 10 % standardfradrag ved ligningen og vilkårene for øvrig er oppfylt. Se også emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

For skattyter som er på yrkesreise i oppdrag eller tjeneste, kan det gis ulegitimert nattillegg etter statlig regulativ (særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands) når 5 timer eller mer av natten tilbringes utenfor hjemmet. Nattillegget etter særavtalen utgjør kr 430 per døgn. Slik godtgjørelse anses ikke å gi skattepliktig overskudd, selv om kostnadene ikke dokumenteres, jf. takseringsreglene § 1-2-2 sjette ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Dette gjelder selv om skattyter har overnattet hos slektninger, i egen hytte, i egen campingvogn, sittet på buss/tog eller kjørt bil og derfor har lave eller ingen kostnader til losji. Om hva som er yrkesreise, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 3.3.2. Ulegitimert nattillegg på inntil kr 430 kan i slike tilfeller utbetales trekkfritt etter skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd.

Satsen i Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands gjelder bare de første 28 døgn, jf. avtalen § 1 nr. 2. Fra med dag 29 gjelder Særavtale om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv. (Da dekkes bare legitimerte merutgifter til husleie med inntil kr 9 500 per mnd. fra det 29. døgnet og inntil 100 uker. Etter den tid fastsettes godtgjørelsen konkret.) Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

Reglene ovenfor forutsetter at arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver ikke har subsidiert arbeidstakerens eventuelle losjikostnader direkte eller indirekte. Foreligger slik subsidiering, er godtgjørelsen ut over dokumenterte losjikostnader skattepliktig.

Om hvilke kostnader til losji som er fradragsberettiget, se pkt. 7.2.

11.3.6 Godtgjørelse ved endret tjenestested, beordringstillegg, kompensasjonstillegg, «borteboertillegg» e.l.

Spørsmål om overskudd på godtgjørelse etter statens «Særavtale om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv.», beordringstillegg, kompensasjonstillegg, borteboertillegg mv.) avgjøres på grunnlag av vanlige retningslinjer og fradragssatser, jf. bl.a. pkt. 7.2.

11.4 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktige, opphold utenlands

11.4.1 Kost/småutgifter, generelt

Når skattyter ved opphold utenfor hjemmet med overnatting utenlands, sannsynliggjør å ha bodd på hotell e.l., skal kostgodtgjørelse utbetalt etter satsen fastsatt av Skattedirektoratet for vedkommende land ikke anses å ha gitt overskudd.

Satsen reduseres med 25 % ved sammenhengende opphold over 28 døgn. Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

For skattytere som ikke har bodd på hotell, skal kostgodtgjørelse inntil satsen for henholdsvis pensjonat eller hybel-/brakke innenlands ikke anses å gi overskudd. Det skal heller ikke beregnes kostbesparelse i hjemmet.

Fradragssatsen er den samme for enslig og familieforsørger.

Om behandling av kostgodtgjørelse når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

11.4.2 Kost/småutgifter, langtransportsjåfører

Godtgjørelse til kost for ansatte langtransportsjåfører for kjøring i utlandet kan utbetales trekkfritt med inntil kr 300 per døgn. Det kan normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd, jf. takseringsreglene § 1-3-8.

Om behandling av godtgjørelsen når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

11.4.3 Kost/småutgifter, flybesetning

Om overskuddsberegning på kostgodtgjørelse til flybesetning, se emnet «Flypersonell (sivilt)».

11.4.4 Administrativ forpleining

Administrativ forpleining med overnatting utenlands innebærer i følge Særavtale for reiser utenlands for statens regning fri kost og losji samt kontantgodtgjørelse på kr 90. Kontantgodtgjørelsen skattlegges ikke da denne ikke overstiger det skattefrie beløpet på kr 100 per dag for 2015.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg. Dette medfører at kontantgodtgjørelse til dekning av slike kostnader blir trekkpliktig og skattepliktig i den utstrekning arbeidstaker ikke legitimerer kostnadene overfor arbeidsgiver.

Om behandling av fri kost og losji samt kontantgodtgjørelsen når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

11.4.5 Losji

Arbeidstaker må dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning av arbeidsgiver.

Hvis arbeidsgiver betaler losjigodtgjørelse med utgangspunkt i ulegitimert nattillegg for vedkommende land etter statlig regulativ (særavtale), og dette beløpet overstiger arbeidstakers dokumenterte kostnader, skal differansen innrapporteres som lønn og skattlegges hos arbeidstaker.

I følge særavtalen reduseres satsen med 25 % fra og med det 29. døgnet ved sammenhengende opphold på ett sted over 28 døgn. Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

11.4.6 Utenlandstillegg ved opphold i utlandet

Godtgjørelse til dekning av økte leveomkostninger som utbetales til norske tjenestemenn («utenlandstillegg», «utetillegg», mv.) under opphold i utlandet er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav d.

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av merkostnader for personer som tjenestegjør i fredsstyrker i utlandet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.5.2.

Om skattlegging av utenlandstillegg til andre grupper, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 9.

Skattefritaksregelen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav d omfatter imidlertid ikke eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet.

12 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

13 Flere kommuner

Fradraget for kost og losji under arbeidsreiser gis alltid i den kommunen hvor arbeidsinntekten skattlegges.

Merkostnader – kost ved reiser/ fravær fra hjemmet uten overnatting

– *Sktl. § 5-11 annet ledd, § 6-30 første ledd og § 6-70.*
– *Takseringsreglene § 1-2-4, § 1-3-5 og § 1-3-6.*

1 Nøkkeltall

Fradragssats for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– å spise ett måltid utenfor hjemmet ved fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer på grunn av arbeid, kr 86 per dag
– kostutgifter på besøksreise for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, kr 86 per dag

Satser for skattefri kostgodtgjørelse ved fravær i forbindelse med yrkesreiser innenlands uten overnatting.

- reiser fra og med 6 og til og med 12 timer	kr 280 uten legitimasjon
- reiser over 12 timer	kr 520 uten legitimasjon

Nytt for 2016

Fradragssatser gjeldende fra 1. januar 2016 for
– å spise ett måltid utenfor hjemmet ved fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer på grunn av arbeid, kr 89 per dag
– kostutgifter på besøksreise for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, kr 89 per dag

Satser for skattefri kostgodtgjørelse ved fravær i forbindelse med tjenestereiser uten overnatting er ikke fastsatt ved redaksjonens avslutning.

2 Fradragsrett for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet

2.1 Reiser i yrket

(Mer-)kostnader til kost som skyldes fravær i forbindelse med reiser i yrket uten overnatting, er fradragsberettigede så langt de overstiger skattyterens utgifter til kost om han ikke hadde vært på reise, jf. sktl. § 6-1 første ledd.

Forutsetningen for fradragsretten er at reisen har påført skattyteren merkostnader fordi det ikke var mulig å innta måltidet på eget arbeidssted (herunder mobilt arbeidssted) eller i kantine, personalrom, spiserom og lignende. Fradraget gis i utgangspunktet bare for dokumenterte kostnader.

Hvis reisen fører til et fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, kan skattyteren velge å få fradrag etter satsen for dette, se pkt. 2.3, i stedet for fradrag for faktiske utgifter på reisen.

Bokføringspliktige som har fradragsberettigede kostutgifter under reiser i virksomheten, må bokføre de kostnadene som faktisk har medgått.

Fradrag for kost på reiser uten overnatting inngår i eventuelt minstefradrag, jf. sktl. § 6-30 første ledd.

Om regler og satser for trekkfri godtgjørelse til dekning av kostutgifter på yrkesreise uten overnatting, se pkt. 3.3.2.

Person som får 10 % standardfradrag ved ligningen, kan ikke i tillegg gis fradrag for kost etter disse reglene, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd. Se for øvrig emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

2.2 Mobilt arbeidssted

Skattytere som utøver sitt ordinære arbeid om bord på et transportmiddel (mobilt arbeidssted), anses ikke å være på yrkesreise under utførelse av det ordinære arbeidet. F.eks. vil togpersonell, flybesetning, sjåfører, loser, innbeordrede mannskaper og distriktsledere i utrykningspolitiet på patrulje mv. ikke anses å være på yrkesreise under sitt daglige virke. De vil derfor ikke ha krav på fradrag for merkostnader til kost under sitt arbeid om bord på transportmidlet. Utbetaler arbeidsgiver i slike tilfeller godtgjørelse til dekning av kostutgifter, kan arbeidstakeren bruke nettometoden i forhold til fradragssatsen på kr 86 for dager hvor fraværet fra hjemmet er på 12 timer eller mer.

Om nettometoden, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse», pkt. 2.2.2. Nærmere om fradrag for merkostnader skattyter pådrar seg ved å ha lange fravær fra hjemmet, se pkt. 2.3.

Er det i tjenesteplanen satt opp venting mellom to perioder med aktiv tjeneste, anses skattyter å være på yrkesreise i selve ventetiden hvis

- ventingen skjer på et annet sted enn det faste oppmøtestedet,
- det pga. reisetid ikke vil være mulig eller hensiktsmessig av hensyn til den videre tjenesten å reise tilbake, og
- skattyteren er til arbeidsgiverens disposisjon.

Skattyter vil heller ikke i disse tilfellene være på yrkesreise under arbeidet på transportmidlet.

Har skattyteren flere slike venteperioder, ses hver slik periode isolert. Nærmere om yrkesreisens varighet for at skattyteren skal ha krav på fradrag for utgifter til kost, se pkt. 2.3.

Skattytere som nevnt ovenfor vil imidlertid kunne være på yrkesreise i forbindelse med kurs, konferanser, møter o.l. på annet sted enn det mobile arbeidsstedet.

2.3 Lengre daglige fravær

Skattytere med svært lange daglige fravær fra hjemmet på grunn av sitt arbeid, kan innrømmes fradrag for eventuelle kostnader ved å måtte spise ett måltid om dagen utenfor hjemmet. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og som har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, f.eks. på grunn av overtid og/eller reiser hjem/arbeidssted.

Fradraget settes til kr 86 per dag, se takseringsreglene § 1-3-6. Det kan ikke kreves høyere fradrag, selv om kostnadene kan dokumenteres. Fradraget inngår i eventuelt minstefradrag.

Person som får 10 % standardfradrag ved ligningen, kan ikke i tillegg gis fradrag for kost etter disse reglene, se for øvrig «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

2.4 Kost på besøksreiser

Skattytere som har fri kost på arbeidsstedet ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting og hvor besøksreisen mellom hjemmet og stedet for arbeidsopphold varer 6 timer eller mer, kan gis fradrag for kostutgifter på besøksreisen med kr 86 hver vei, se takseringsreglene § 1-3-5. Fradraget inngår ikke i minstefradraget.

Person som får 10 % standardfradrag ved ligningen, kan ikke i tillegg gis fradrag for kost etter disse reglene, se for øvrig emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3 Godtgjørelse til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet

3.1 Generelt

Reglene nedenfor om behandling av kostgodtgjørelser gjelder når skattyter mottar godtgjørelse og ikke overnatter utenfor hjemmet.

Om når skattyter anses å overnatte utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

3.2 Bokføringspliktige

Godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktige skattytere innenfor virksomheten, behandles som en del av bruttoinntekten.

Skattyteren gis fradrag for faktiske kostnader etter reglene ovenfor.

3.3 Ikke-bokføringspliktige

3.3.1 Generelt

Godtgjørelse i arbeidsforhold for kost på reiser uten overnatting eller ved overtidsarbeid utbetalt til skattyter som ikke er bokføringspliktig, behandles normalt etter nettometoden. Dette innebærer at overskudd eller underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de fradragsberettigede (mer-)kostnadene. Om hva som er

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

fradragsberettigede (mer-)kostnader, se pkt. 2.1 og pkt. 2.3. Se for øvrig emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Om mobilt arbeidssted, se pkt. 2.2.

Om behandling av godtgjørelsen når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3.3.2 Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt av Skattedirektoratet

Når det ytes kostgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet eller etter lavere sats, på yrkesreiser uten overnatting, anses dette som hovedregel ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med vilkårene i særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands, jf. Skattedirektoratets forskuddssatser. I tillegg må legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften være oppfylt, jf. forskriften § 5-6-12 fjerde ledd siste punktum. Kostgodtgjørelse på yrkesreiser uten overnatting i 2015 anses ikke å gi overskudd så lenge de ikke overstiger

– kr 280 for reise som varer minst 6 timer
– kr 520 for reise om varer minst 12 timer.

Med yrkesreise menes pålagte og/eller godkjente reiser av ikke fast karakter og rutinemessige faste oppdrag som ikke trenger godkjenning av arbeidsgiver/oppdragsgiver. Den tidligere særavtalen om kostgodtgjørelse ved rutinemessige faste tjenesteoppdrag uten overnatting er opphørt fra 1. januar 2015. Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands, gjeldende fra 1. januar 2015, omfatter også reiser som tidligere falt inn under avtalen om rutinemessige faste tjenesteoppdrag. Ansatte som har reiseoppdrag som en del av sitt ordinære arbeid, for eksempel sjåfører, flybesetning, mannskap på båter, politi i UP-tjeneste osv., anses imidlertid ikke å være på yrkesreise under utførelsen av dette arbeidet. Disse var heller ikke tidligere omfattet av særavtalen om rutinemessige oppdrag.

For reiser under 15 km etter korteste veistrekning, beregnes ikke kostgodtgjørelse uten legitimasjon.

Er kosten dekket av arbeidsgiver, oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap, vil en eventuell godtgjørelse som utbetales være skattepliktig. Hvis godtgjørelsen overstiger satsene fastsatt av Skattedirektoratet, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges.

3.3.3 Underskudd på godtgjørelsen

Underskudd på mottatt godtgjørelse er fradragsberettiget bare når de samlede, faktiske kostnadene for hele året dokumenteres.

Underskudd på godtgjørelse for kostnader ved reise i yrket uten overnatting inngår i sin helhet i minstefradraget dersom dette benyttes.

3.3.4 Sannsynliggjøring

Standardisert overskuddsberegning forutsetter at arbeidsgiveren oppbevarer enten reiseregning fra arbeidstaker eller egne notater som minst inneholder

– hvor skattyteren har reist
– formålet med reisen
– reisedato, og
– klokkeslett for utreise og hjemkomst.

3.3.5 Yrkesreiser ut fra pendlerbolig

Mottar en pendler kostgodtgjørelse for fravær fra pendlerbolig i forbindelse med yrkesreiser uten overnatting utenfor pendlerboligen, skal fradraget for (mer-)kostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjemmet i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse for yrkesreiser uten overnatting behandles etter vanlige regler.

3.3.6 Kostgodtgjørelse ved overtid

Godtgjørelse til kost i forbindelse med overtid som utbetales med inntil kr 86 per dag, anses å ha medgått når skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12

timer eller mer og må antas å ha hatt kostnader til mat. Mottar skattyter slik godtgjørelse kan han ikke samtidig kreve fradrag for kostutgifter ved lengre fravær fra hjemmet etter reglene beskrevet i pkt. 2.3.

3.3.7 Kostgodtgjørelse på besøksreiser

Godtgjørelse til pendlere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, anses medgått når godtgjørelsen ikke overstiger kr 86 for hver reisevei.

For skattyter som er pendler og som ved ligningen får 10 % standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker, er slik kostgodtgjørelse likevel skattepliktig i sin helhet, jf. FSFIN § 5-11-1 annet ledd.

4 Fri kost

4.1 Generelt

Fri kost er i utgangspunktet skattepliktig. Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.6.

Om fri kost på yrkesreiser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.4.

Fri kost i forbindelse med overtid er ikke skattepliktig når skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. Skattyteren kan da ikke samtidig kreve fradrag for kostutgifter ved lengre fravær fra hjemmet etter reglene beskrevet i pkt. 2.3.

Om behandling av fri kost når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

Om fri kost ved frivillig arbeid, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.3.

4.2 Utland

Ved reise uten overnatting utenlands brukes reglene ovenfor tilsvarende. Om flybesetning, se emnet «Flypersonell (sivilt)».

5 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

6 Flere kommuner

Fradraget for kost under yrkes- eller besøksreiser gis alltid i den kommunen hvor arbeidsinntekten skattlegges.

Minstefradrag

- *Sktl. §§ 6-30 til 6-32.*
- *FSFIN § 6-31.*
- *SSV § 6-1*

1 Generelt

Minstefradrag er et standardisert fradrag i lønn, pensjon og likestilte inntekter. Det er et alternativ til fradrag for virkelig medgåtte kostnader. Skattytere som har større kostnader av den art som dekkes av minstefradraget, kan derfor kreve fradrag for faktiske kostnader i stedet for minstefradraget.

2 Størrelsen av minstefradraget

2.1 Bare lønnsinntekt ogleller visse trygdeytelser

Består skattyterens inntekter av den art som skal inngå i grunnlaget for minstefradrag bare av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– arbeidsinntekter av den art som inngår, se pkt. 3, (ikke pensjonsinntekter mv.), og/eller
– trygdeytelser som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a, dvs. arbeidsavklaringspenger, uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger.
– overgangsstønad til enslig mor eller far etter ftrl. § 15-6 som er innvilget 1. april 2014 eller senere, se pkt. 3.1.3

skal minstefradraget settes til 43 % av summen av disse inntektene. Minstefradraget for disse inntektene skal likevel ikke settes lavere enn kr 31 800 og ikke høyere enn kr 89 050, jf. SSV § 6-1. Om nedre grense på kr 4 000 i visse tilfeller, se nedenfor.

Minstefradraget kan likevel ikke være høyere enn den inntekten som fradraget beregnes av. Dette fører til at dersom skattyteren bare har lønnsinntekt, arbeidsavklaringspenger eller uføretrygd mv. som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a, og summen av slike inntekter er

– kr 31 800 eller lavere, settes minstefradraget lik summen av slike inntekter
– fra og med kr 31 801 til og med kr 73 954, settes minstefradraget til kr 31 800
– fra og med kr 73 955 til og med kr 207 091, settes minstefradraget til 43 % av slike inntekter
– kr 207 092 eller høyere, settes minstefradraget til kr 89 050.

Sats og beløpsgrenser for 2016

I følge Stortingets skattevedtak gjelder følgende beløpsgrenser for inntektsåret 2016: Minstefradraget i lønnsinntekt og andre ytelser som nevnt i pkt. 3.1.3, herunder uføretrygd etter ftrl. og uføreytelser fra andre ordninger, jf. sktl. § 6-32 første ledd bokstav a annet punktum, skal ikke settes lavere enn kr 31 800, og ikke høyere enn kr 91 450.

Dette fører til at dersom skattyteren bare har lønnsinntekt mv. som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a, og summen av slike inntekter er:

– kr 31 800 eller lavere, settes minstefradraget lik lønnen
– fra og med kr 31 801 til og med kr 73 954, settes minstefradraget til kr 31 800
– fra og med kr 73 955 til og med kr 212 674, settes minstefradraget til 43 % av lønnen.
– kr 212 675 eller høyere, settes minstefradraget til kr 91 450.

Person bosatt i utlandet som er direktør, styremedlem e.l. i norsk selskap og som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav e eller f, har krav på minstefradrag på kr 4 000, men likevel ikke høyere enn godtgjørelsen, se sktl. § 6-32 fjerde ledd siste punktum.

2.2 Bare pensjoner, periodiske ytelser mv. utenom visse trygdeytelser

Består skattyterens inntekter av den art som skal inngå i grunnlaget for minstefradraget bare av pensjoner, periodiske ytelser, introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere mv. som nevnt i sktl. §§ 5-40 til 5-42, se pkt. 3.1.4 til pkt. 3.1.8, skal minstefradraget utgjøre 29 % av inntekten, minimum kr 4 000 og maksimum kr 72 200. De trygdeytelsene som er nevnt i pkt. 3.1.3 behandles som lønn og ikke som pensjon mv. i denne forbindelsen.

Minstefradraget kan likevel ikke være høyere enn den inntekten som fradraget beregnes av. Dette fører til at dersom skattyteren bare har pensjonsinntekt mv. og summen av slike inntekter er:

kr 4 000 eller lavere, settes minstefradraget lik summen av slike inntekter
fra og med kr 4 001 til og med kr 13 794, settes minstefradraget til kr 4 000
fra og med kr 13 795 til og med kr 248 963 settes minstefradraget til 29 % av pensjonsinntekten mv.
kr 248 964 eller høyere, settes minstefradraget til kr 72 200.

Sats og beløpsgrenser for 2016

I følge Stortingets skattevedtak gjelder følgende beløpsgrenser for inntektsåret 2016: Minstefradrag i pensjonsinntekt etter sktl. § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn kr 4 000, og ikke høyere enn kr 73 600. Dette fører til at dersom skattyteren bare har pensjonsinntekt mv., og summen av slike inntekter er:

- kr 4 000 eller lavere, settes minstefradraget lik summen av slike inntekter
- fra og med kr 4 001 til og med kr 13 794, settes minstefradraget til kr 4 000
- fra og med kr 13 795 til og med kr 253 793 settes minstefradraget til 29 % av pensjonsinntekten mv.
- kr 253 794 eller høyere, settes minstefradraget til kr 73 600.

2.3 Kombinasjon av lønn/visse trygdeytelser mv. og pensjon

Det fremgår av sktl. § 6-32 første ledd bokstav d at minstefradrag for skattyter som har både arbeidsinntekt/visse trygdeytelser og pensjon mv., skal settes til det høyeste av:

- beregnet minstefradrag bare av lønnsinntekt og visse trygdeytelser som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a annet punktum
- summen av beregnet minstefradrag i lønnsinntekt mv. og pensjonsinntekt. Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes i slike tilfeller til kr 4 000. Den særskilte nedre grensen på kr 31 800 kommer således ikke til anvendelse ved beregningen. Minstegrensen på kr 4 000 kan komme til anvendelse to ganger for dem som har både lønnsinntekt og pensjon. Minstebeløpet på kr 4 000 skal fortsatt ikke overstige henholdsvis lønn mv. eller pensjon mv.

2.4 Ektefeller og barn

Om særregler for ektefeller og/eller barn, se pkt. 6.

2.5 Utland

2.5.1 Personer som har vært bosatt i Norge bare deler av året, eller er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, h og annet ledd

Har skattyter vært bosatt i Norge bare en del av året, jf. sktl. § 2-1 annet ledd og § 2-1 tredje ledd, skal øvre grense og særskilt nedre grense for minstefradrag (89 050/31 800) avkortes tilsvarende det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyter har vært bosatt her (tolvdeler). Om beregning av tolvdeler, se emnet «Klassefastsetting». Minstegrensen på kr 4 000 avkortes ikke. Tilsvarende gjelder for

- arbeidstakere som er skattepliktige til Norge under midlertidig opphold her, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd,
- utenlandske arbeidstakere som bare er skattepliktige etter petroleumsskatteloven og
- sjøfolk som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h.

Om unntak i visse tilfelle, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

2.5.2 Skattytere som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f

For skattytere som er bosatt i utlandet, men som skal svare skatt til Norge (av inntekt i form av godtgjørelse/herunder pensjon) som direktør eller medlem av styre, kontrollkomité eller lignende organ i norsk selskap, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f, skal minstefradraget settes til kr 4 000, likevel ikke høyere enn godtgjørelsen. Se ellers emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

3 Inntekt det kan gis minstefradrag i

3.1 Generelt

3.1.1 Arbeidsinntekt

Minstefradrag kan beregnes av all inntekt av arbeid eller oppdrag som ikke er utført som ledd i virksomhet. Dette gjelder både vederlag i form av kontanter og naturalytelser (eksempelvis fri bolig, rimelig lån i arbeidsforhold o.l.). Minstefradrag kan beregnes

i godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende i visse tilfeller, se pkt. 3.3. Om grensen mellom virksomhetsinntekt og arbeidsinntekt utenfor virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

3.1.2 Godtgjørelse til dekning av kostnader

Godtgjørelse i arbeidsforhold mv. til dekning av private kostnader, herunder daglige reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), regnes i sin helhet med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget.

Når det skattlegges overskudd på godtgjørelse til dekning av tjenestekostnader etter nettometoden (post 2.1.4 i selvangivelsen), regnes bare overskuddet med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Dette gjelder overskudd på så vel rene utgiftsgodtgjørelser som kombinerte arbeids- og utgiftsgodtgjørelser. Om utgiftsgodtgjørelse, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

3.1.3 Visse trygdeytelser utenom pensjon

Det kan etter sktl. § 6-32 første ledd bokstav a kreves minstefradrag etter reglene for lønnsinntekter, i

- skattepliktige sykepenger som erstatter lønnsinntekt
- dagpenger under arbeidsløshet som erstatter lønnsinntekt
- arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap 11, (men ikke tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12)
- uføretrygd etter ftrl. kap. 12 og uføreytelser etter andre ordninger
- foreldrepenger og svangerskapspenger etter ftrl. kap. 14 når disse ytelsene erstatter lønnsinntekt
- omsorgspenger, pleiepenger og opplæringspenger etter ftrl. kap 9
- overgangsstønad til enslig mor eller far etter ftrl. § 15-6 som er innvilget 1. april 2014 eller senere. Om slik overgangsstønad innvilget før 1. april 2014, se pkt. 3.1.5. (Fra og med inntektsåret 2017 skal all overgangsstønad etter ftrl. § 15-6 behandles som lønnsinntekt.)

3.1.4 Pensjoner, livrente, skattepliktig underholdsbidrag o.l., generelt

Det kan kreves minstefradrag i alle typer pensjoner, enten det dreier seg om ytelser fra folketrygden, andre offentlige pensjonsordninger, tjenestepensjonsordninger, skattepliktig del av livrenter, individuell pensjonsavtale eller egen pensjonsforsikring etter skatteloven. Det samme gjelder andre regelmessige ytelser av lignende karakter, så som skattepliktig underholdsbidrag, føderåd (kår) o.l. Se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b, jf. § 5-40 til § 5-42.

3.1.5 Overgangsstønad til enslig mor eller far innvilget før 1. april 2014

Overgangsstønad etter ftrl. § 15-6 innvilget før 1. april 2014 skal behandles som pensjon. Om slik overgangsstønad innvilget 1. april 2014 eller senere, se pkt. 3.1.3.

3.1.6 Pensjon, skattepliktig understøttelse o.l., til barn

Det kan kreves særskilt minstefradrag i barnepensjon, skattepliktig understøttelse o.l. til barn, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b og § 6-32 annet ledd, jf. § 5-42. Fradraget kommer i tillegg til det minstefradraget som kan kreves i barnets eventuelle arbeidsinntekter.

3.1.7 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere

Det kan kreves minstefradrag i introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b, jf. § 5-42 bokstav e. Minstefradraget gis etter reglene for pensjon, se ovenfor.

3.1.8 Supplerende stønad til person med kort botid i Norge

Supplerende stønad for personer med kort botid inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b, jf. sktl. § 12-2 bokstav i og § 5-42 bokstav a. Minstefradraget gis etter reglene for pensjon, se ovenfor.

3.2 Kombinasjon av virksomhetsinntekt og lønnsinntekt

Minstefradrag kan som hovedregel ikke beregnes av virksomhetsinntekt, se likevel pkt. 3.3.2. Næringsdrivende som også har lønnsinntekt eller godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, har krav på minstefradrag i disse inntektene. Se nærmere pkt. 4.5.

3.3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

3.3.1 Barn og ungdom

Grunnlaget for beregning av minstefradrag skal ikke reduseres med det særskilte inntektsfradraget etter sktl. § 6-49 som gis barn og ungdom som har arbeidsinntekt i tillegg til barnepensjon, skattepliktig understøttelse mv.

3.3.2 Barnepass

Minstefradrag kan kreves i godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende for pass i barnepassers eget hjem (dagmamma/familiebarnehage) av barn som er 11 år eller yngre, og av barn som er 12 år eller eldre som har særlig behov for omsorg og pleie, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav d. Hvis barnepassaktiviteten er organisert som et deltakerlignet selskap, kan den eller de av deltakerne som barnepasset har skjedd hjemme hos, kreve minstefradrag i sin del av inntekten. Dette gjelder uavhengig av om inntekten er klassifisert som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskapsloven § 2-26, eller som en andel av resultatet. Har vedkommende deltaker arbeidsgodtgjørelse, mens dennes andel av resultatet er negativt, vil grunnlaget for minstefradrag være arbeidsgodtgjørelsen redusert med vedkommendes andel av underskuddet. Se for øvrig emnet «Barnepass».

3.3.3 Bygge- og anleggsfagene

Om inntekt i bygge- og anleggsfagene, se emnet «Virksomhet – allment».

3.3.4 Deltakerlignet selskap

Godtgjørelse for arbeid til ansvarlig deltaker i deltakerlignet selskap, inngår ikke i grunnlaget for minstefradraget. Det samme gjelder godtgjørelse til deltakerens ektefelle. Selskapsinntekt som kommandittist gir ikke grunnlag for minstefradrag. Mottar kommandittisten arbeidsgodtgjørelse fra selskapet, og selskapet velger å behandle denne som lønn, gir denne inntekten grunnlag for minstefradrag.

3.3.5 Ektefellers felles bedrift

Minstefradrag kan ikke gis i inntekt fra bedrift som helt eller delvis tilhører den ene eller begge ektefeller (felles bedrift), da denne inntekten regnes som virksomhetsinntekt. Dette gjelder også om virksomheten registreres som et deltakerlignet selskap. Begge ektefellene vil i et slikt tilfelle være selvstendige deltakere, se emnene «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» og «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Om at minstefradrag ikke kan gis i arbeidsgodtgjørelse til deltaker, se pkt. 3.3.4. Minstefradrag kan på vanlig måte beregnes av lønn fra aksjeselskap selv om den ene ektefellen eller begge ektefellene sammen eier alle aksjene i selskapet.

3.3.6 Fiske

Inntekt av enefiske og inntekt som lottaker er virksomhetsinntekt. For enkelte mannskaper kan det være avtalt fast hyre, eller fast hyre i tillegg til lott. I slike tilfeller skal det beregnes minstefradrag av den faste hyreinntekten. Minstefradrag kan ikke gis i hyre som båteierne selv tar ut som eneeier eller som ansvarlig deltaker i et deltakerlignet selskap. Se likevel pkt. 3.3.4 om arbeidsgodtgjørelse for kommandittist.

Det er praksis å gi minstefradrag i inntekt fra fiske- og fangstvirksomhet for skoleungdom som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se emnet «Fiske».

3.3.7 Forfatter/oversetter

Minstefradrag i vederlag fra forlegger til forfatter og oversetter kan bare kreves når vederlaget er beregnet på annen måte enn etter salg (royalty), jf. sktl. § 6-31 annet ledd.

3.3.8 Idrett

Om utbetaling til idrettsutøvere, funksjonærer, trenere, dommere mv., se emnet «Idrett».

3.3.9 Styrehonorar mv.

Det kan kreves minstefradrag av godtgjørelse til medlem av styre, nemnd, råd o.l. (post 2.1.1 i selvangivelsen), jf. sktl. § 6-31 første ledd bokstav c. Av slike godtgjørelser (honorarer) kan det beregnes minstefradrag selv om vervet er utført som ledd i virksomhet. Dette kan for eksempel i visse tilfeller være aktuelt for advokater som er innvalgt i bedriftsstyre e.l.

4 Hvilke kostnader inngår i minstefradraget

4.1 Generelt

Minstefradraget skal dekke alle kostnader i forbindelse med arbeidet som det kan kreves fradrag for etter sktl. § 6-30.

4.2 Eksempler på kostnader som inngår

Eksempler på kostnader som inngår:

- flyttekostnader ved overtakelse av stilling (om kostnader til kost og losji ved overnatting, se pkt. 5)
- kostnader til reise uten overnatting i forbindelse med konferanse om ny stilling (jobbintervju).
- kostnader til befordring på tjenestereiser, herunder kostnader til bruk av egen bil på slike reiser
- utgifter til kost på tjenestereiser uten overnatting
- kostnader til hjemmekontor
- kostnader til faglitteratur
- utgifter til kost ved lengre fravær fra hjemmet uten overnatting i de tilfellene slike kostnader etter gjeldende retningslinjer er fradragsberettigede, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 2.3. Dette gjelder også for skattytere som har lengre sammenhengende vakter, for eksempel brannfolk, leger mv.
- kostnader til arbeidsklær
- kostnader til verktøyhold
- kostnader til anskaffelse og hold av hund som dekkes privat av hundeførere i politi- og lensmannsetaten, såfremt hunden er anskaffet for å inngå i politiets virke
- kostnader til stedfortreder
- premier til syke og ulykkesforsikring som er frivillig eller er etablert ved tariff- eller arbeidsavtale
- kostnader til tvungne innskudd i vikarkasser
- oppdragstakers premie til frivillig trygd i de første 16 dagene etter ftrl. § 8-39.

4.3 Anskaffelse av varige gjenstander

Kjøper en arbeidstaker gjenstander til tjenestebruk, går kostnadene, eventuelt årlige avskrivningsbeløp, inn i minstefradraget.

4.4 Barns syke- og ulykkesforsikring

En skattyter som forsørger barn som er uten inntekt, og som har betalt premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring for barnet, har krav på fradrag i sin inntekt for disse kostnadene, se sktl. § 6-47 bokstav d.

Krever forsørgeren minstefradrag, anses premien for barnet å inngå i forsørgerens minstefradrag og kan derfor ikke fratrekkes separat i tillegg til minstefradraget.

4.5 Kombinasjon av inntekt av virksomhet og lønnsinntekt

Hvis skattyteren har vært både arbeidstaker og drevet selvstendig virksomhet i løpet av året, har vedkommende krav på fullt minstefradrag i sin lønnsinntekt. Det kan ikke gis fradrag i virksomhetsinntekten for kostnader som knytter seg til lønnsinntekten og som inngår i minstefradraget. Knytter en kostnad seg til begge arter inntekt, må kostnadene fordeles skjønnsmessig. Denne kombinasjonen forekommer ofte hos for eksempel leger i forbindelse med kurskostnader mv.

4.6 Arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens kostnader i tjenesten

4.6.1 Refusjon av kostnader

Når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens fradragsberettigede kostnader i tjenesten, f.eks. ved at arbeidstakeren får refundert de kostnadene han har hatt, kommer beløpet verken til inntekt eller fradrag hos arbeidstakeren (nettometoden). Se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

4.6.2 Underskudd på utgiftsgodtgjørelse

Yter arbeidsgiveren godtgjørelse til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, brukes som hovedregel nettometoden. Se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». I slike tilfeller er det bare et eventuelt underskudd som inngår i minstefradraget.

Eventuelt underskudd på godtgjørelse for kostnader til besøksreiser og merkostnader til kost under tjenestereise/arbeidsopphold med overnatting borte fra hjemmet inngår ikke i minstefradraget, og kan trekkes fra i tillegg til dette, se sktl. § 6-30 første ledd siste punktum, jf. sktl. § 6-13 (se henholdsvis post 3.2.9 og post 3.2.7 i selvangivelsen).

4.6.3 Kostnader til daglige arbeidsreiser

Nettometoden brukes ikke når arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens kostnader til daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted. Slike utbetalinger skal arbeidsgiveren innrapportere som lønn, og arbeidstakeren gis fradrag etter vanlige regler. Se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

5 Kostnader som minstefradraget ikke dekker

Følgende kostnader dekkes ikke av minstefradraget og kommer derfor særskilt til fradrag dersom vilkårene for fradrag foreligger:

- daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- merkostnader til kost, losji og småutgifter ved arbeidsopphold og på tjenestereiser med overnatting utenfor hjemmet, samt underskudd på godtgjørelse til dekning av slike kostnader,
- merkostnader til kost, losji og småutgifter på reiser med overnatting ved flytting for å overta ny stilling og i forbindelse med konferanse om stilling
- besøksreiser til hjemmet
- premie og tilskudd til privat og offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold
- fradragsberettiget fagforeningskontingent
- foreldrefradrag
- føderådsytelser (kår)
- underskudd i virksomhet og ved drift av fast eiendom
- fradragsberettiget underholdsbidrag
- renter av gjeld
- gaver til visse frivillige organisasjoner, se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold»
- tilskudd til vitenskapelig forskning mv., se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

Oppregningen er ikke uttømmende.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Ektefeller og barn

6.1 Generelt

Det foretas særskilt beregning av minstefradrag for hver person som har slik inntekt som det skal beregnes minstefradrag av. (Dette gjelder også for barn under 13 år med egen arbeidsinntekt.) Sammenligningen mellom størrelsen av minstefradrag og faktiske kostnader, og valg av fradragsalternativ foretas også særskilt for hver person.

Når gjenlevende ektefelle blir skattlagt for avdødes inntekt etter sktl. § 2-15 annet ledd, skal minstefradrag beregnes særskilt av avdødes og av gjenlevendes inntekt.

6.2 Ektefeller med pensjon

Når begge ektefeller har krav på pensjon og/eller arbeidsavklaringspenger, vil det foreligge særskilt innrapportering av ytelsene for hver av dem. Hver av ektefellenes grunnlag for beregning av minstefradrag vil da følge av den tilsendte sammenstillingen over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven.

6.3 Pensjon/uføretrygd med ektefelletillegg

Det er i visse tilfeller unntak fra skatteplikt for ektefelletillegg, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Nærmere om disse unntakene, se emnet «Trygdeytelser mv.», pkt. 2. Det skal ikke gis særskilt minstefradrag for ektefelletillegg når dette er skattefritt, jf. sktl. § 6-32 annet ledd annet punktum.

Mottar den ene ektefellen pensjon med skattepliktig ektefelletillegg fra folketrygden eller uføretrygd med skattepliktig ektefelletillegg etter § 8 i forskrift 3. juli 2014 nr. 947 om omregning av uførepensjon til uføretrygd, vil hele ytelsen være utbetalt til den pensjonsberettigede. Skattepliktig ektefelletillegg vil imidlertid være spesifisert på innrapporteringen. Ektefelletillegget skattlegges hos den pensjonsberettigede. I disse tilfellene skal det gis et særskilt minstefradrag i ektefelletillegget hos den pensjonsberettigede. Den ikke-pensjonsberettigede ektefellen skal eventuelt ha eget minstefradrag uavhengig av denne regelen.

Når det faktisk skjer utbetaling av uføretrygd etter avregning mot tidligere utbetalte sykepenger, og trygden også omfatter skattepliktig ektefelletillegg, må det gis særskilt minstefradrag for ektefellen etter vanlige regler. Fradragene kan ikke beregnes av et større beløp enn det som faktisk utbetales.

6.4 Barn som har lønn fra foreldres bedrift

Barn som er 13 år eller eldre ved utløpet av inntektsåret lignes særskilt for arbeidsinntekt, også for lønn fra foreldres bedrift. For barn som er 12 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal det beregnes eget minstefradrag i lønn som det er gitt fradrag for i foreldrenes bedrift. Om skattefrihet for arbeidsinntekt inntil kr 10 000 for barn under 13 år, se emnet «Barn og ungdom».

6.5 Barn som får barnepensjon eller skattepliktig understøttelse

Barn som mottar barnepensjon, skattepliktig understøttelse o.l. og i tillegg har arbeidsinntekt, skal ha to minstefradrag.

Så lenge barnet er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal barnepensjon og skattepliktig understøttelse som barnet får, lignes sammen med foreldrenes inntekt. Ungdom som ved utløpet av inntektsåret er 17 år eller eldre, skal alltid lignes selvstendig for barnepensjon og skattepliktig understøttelse. Det skal for barnet/ungdommen foretas særskilt beregning av minstefradrag i vedkommendes barnepensjon eller andel i skattepliktig understøttelse i tillegg til eventuelt minstefradrag i lønn mv. Lignes barnepensjon eller skattepliktig understøttelse hos foreldrene, skal minstefradraget i pensjonen mv. gis hos dem. Om særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse og barnepensjon, se emnet «Barn og ungdom».

Samlet understøttelse skal ved denne beregningen fordeles mellom barna/ungdommene og eventuelt forsørgeren, etter den avtalen eller dommen som foreligger, hvis ikke understøttelsen i sin helhet gjelder forsørgeren.

Når det oppebæres barnepensjon e.l., skal det alltid gis minstefradrag i pensjonen i tillegg til minstefradrag i mulig lønnsinntekt. Dette gjelder uavhengig av om pensjonen lignes hos foreldrene eller barnet.

6.6 Forsørgertillegg for barn

Forsørgertillegg for barn, som ytes i tillegg til pensjon fra folketrygden eller fra andre pensjonsordninger, regnes i sin helhet som forsørgerens inntekt. Forsørgertillegget gir, i motsetning til ektefelletillegg, ikke rett til beregning av særskilt minstefradrag.

Naturalytelser i arbeidsforhold

- *Sktl. § 5-1, § 5-11, § 5-12, § 5-13 første ledd og § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.*
- *Sktbl. § 5-6 første ledd og § 5-10.*
- *FSFIN § 5-12 og § 5-15.*
- *FSSD § 5-12.*
- *Skattebetalingsforskriften.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene).*

1 Hva er en naturalytelse

Med naturalytelser i arbeidsforhold forstås enhver ytelse i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler. Dette er f.eks. ytelser som har form av varer, aksjer, rentefordel ved rimelige lån, tjenester, bruksrettigheter eller andre goder. Dette gjelder enten ytelsen stilles til disposisjon for mottakeren vederlagsfritt eller til underpris.

Likestilt med kontanter (ikke naturalytelse) er

- utenlandsk valuta
- sjekker, herunder reisesjekker
- gavebrev som kan innløses i kontanter
- gjeldsbrev

Som naturalytelse anses f.eks. heller ikke ytelser hvor

- arbeidsgiverens betaling til tredjemann er foretatt på vegne av arbeidstakeren, f.eks. mot trekk i lønn
- arbeidstakeren etter lønnsavtalen har krav på å få ta ut slike ytelser hos arbeidsgiveren eller hos andre (på arbeidsgivers bekostning) inntil et bestemt beløp i tillegg til kontantlønnen, og arbeidstakeren kan velge hvilke gjenstander han vil ta ut
- arbeidsgiver refunderer utlegg som arbeidstaker har hatt til rene privatkostnader. Om unntak, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.»

2 Hovedregel om skatteplikt

2.1 Ytelser fra arbeidsgiver

Fordel i form av naturalytelser i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig inntekt. Mange naturalytelser er imidlertid helt eller delvis skattefrie, se pkt. 4.

2.2 Bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver

Oppnår skattyter bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver, f.eks. flyselskap, hotell mv. som følge av reise, overnatting mv. hvor arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver har dekket kostnadene, skattlegges verdien av bonusytelsen som lønn dersom ytelsen benyttes privat. Bonusytelsen kan for eksempel gjelde fritt weekendopphold på hotell eller gratis flyreise.

2.3 Andre ytelser fra forretningsforbindelser mv.

I en del tilfeller mottar næringsdrivende eller deres arbeidstakere ytelser fra forretningsforbindelser som f.eks. reiser av privat karakter. Verdien av ytelsene vil normalt være

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skattepliktige naturalytelser for mottakeren. Om belønning for salgsinnsats, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 6.

Om eventuell skatteplikt for fordel ved å motta ytelser som er representasjon for yteren, se emnet «Representasjon».

Se også emnet «Velferdstiltak».

3 Verdsetting

3.1 Generelt

Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdi. Dette gjelder enten ytelsene er trekkpliktige eller ikke.

Naturalytelser som er trekkpliktige verdsettes på forskuddsstadiet. Alle skattepliktige naturalytelser er i utgangspunktet trekkpliktige, jf. sktbl. § 5-6 første ledd bokstav a.

Naturalytelser i form av fri bruk/utlån av kapitalgjenstander uten overdragelse av eiendomsretten er likevel ikke trekkpliktig, bortsett fra fri bil og fri bolig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav b. Full disposisjonsrett i den vesentlige del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles i denne forbindelse med overføring av eiendomsrett og behandles ikke som utlån. Om trekkplikt for øvrig, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

Naturalytelser som ikke er trekkpliktige verdsettes av skattekontoret ved ligningen.

3.2 Trekkpliktige naturalytelser på forskuddsstadiet

3.2.1 Generelt

Naturalytelser som er trekkpliktige og derfor må verdsettes på forskuddsstadiet, kan deles i tre grupper

- naturalytelser hvor verdien fastsettes individuelt av skattekontoret etter krav fra arbeidsgiver (bare fri bolig, se pkt. 3.2.2)
- naturalytelser som myndighetene har fastsatt generelle satser for (for eksempel fri kost og losji, fri bil, fordel ved rimelig lån), se pkt. 3.2.3
- naturalytelser som verdsettes av arbeidsgiver. Arbeidsgivers verdsetting er ikke bindende for skattekontoret verken ved ligning av mottakeren eller ved fastsetting av grunnlag for arbeidsgiveravgift hos yteren, se pkt. 3.2.4

3.2.2 Verdsetting individuelt av ligningsmyndighetene, fri bolig

Fordel ved fri eller delvis fri bolig fastsettes individuelt av ligningsmyndighetene som hovedregel på forskuddsstadiet etter krav fra arbeidsgiver, se skattebetalingsforskriften § 5-8-20. Om fremgangsmåten og om unntak, se emnet «Bolig – fri bolig». Er fordelen ikke verdsatt på forskuddsstadiet, skal ligningsmyndighetene ta standpunkt til verdsettingen ved ligningen.

Om hvilke prinsipper som skal brukes ved verdsettingen, se pkt. 3.2.4 og emnet «Bolig – fri bolig».

3.2.3 Verdsetting når det er fastsatt satser

SKD fastsetter før inntektsårets begynnelse forskuddssatser for beregning av verdien av fri kost og losji, se skattebetalingsforskriften § 5-8-10 og SKDs kunngjøring i desember 2015 «Skattetrekket i 2016» om satser for trekkpliktige naturalytelser. Endelige satser fastsettes i takseringsreglene.

Det er gitt lovbestemte regler for verdsetting av fordel for fri bil i arbeidsforhold. Nærmere om disse reglene, se emnet «Bil – privat bruk».

Det er gitt lovbestemte regler for verdsetting ved bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon. Nærmere om disse reglene, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

FIN fastsetter rentesatsen som skal brukes ved beregning av rentefordelen ved rimelige lån i arbeidsforhold, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap». Disse satsene er bindende for arbeidsgiveren og ligningsmyndighetene ved fastsetting av fordelen. Dette

gjelder selv om arbeidsgiveren har kjøpt naturalytelsen av andre spesielt for arbeidstakeren. Det kan ikke gis personalrabatt på disse satsene.

3.2.4 Verdsetting når det ikke er fastsatt satser

Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdien, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30.

Med omsetningsverdien for varer, driftsmidler og tjenester som er

– tilvirket/utført av arbeidsgiver, herunder bruk av eiendeler tilhørende arbeidsgiver og/eller
– innkjøpt til driften hos arbeidsgiveren

menes den pris (inklusiv eventuell merverdiavgift) som arbeidsgiveren ville ha oppnådd om han hadde solgt varen og/eller tjenesten på den måten som er vanlig i hans bedrift. Er omsetningsverdien på tidspunktet for ytelsen påviselig lavere enn den normale som følge av f.eks. sesongsvingninger, ukurans, forringelse pga. alder mv., kan naturalytelsen verdsettes til denne lavere omsetningsverdi. Arbeidsgiver må kunne godtgjøre at det var en lavere verdi på ytelsestidspunktet.

Omsetningsverdien for varer og/eller tjenester som ikke går inn under avsnittet ovenfor, men som er kjøpt spesielt for arbeidstakerne, verdsettes normalt til arbeidsgiverens anskaffelsesverdi med tillegg for eventuell merverdiavgift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 første ledd bokstav b. Forutsetning er at naturalytelsen er innkjøpt fra en uavhengig tredjemann.

Om personalrabatt, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 4.

3.2.5 Arbeidsgivers dokumentasjon

Arbeidsgiver plikter å legge ved regnskapene nødvendig dokumentasjon av betydning for verdsettingen, herunder om beregning av personalrabatt og eventuelt hvorfor omsetningsverdi er lavere enn den normale, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-34.

3.3 Vederlag betalt av mottaker

3.3.1 Hovedregel

Hvis mottakeren betaler noe til arbeidsgiveren for naturalytelsen, skal fordelen som hovedregel reduseres med vederlaget, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 fjerde ledd.

3.3.2 Unntak

Ved fastsetting av fordel ved arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, skal fordelen ikke reduseres med eventuelt vederlag betalt av arbeidstakeren, jf. sktl. § 5-13 første ledd tredje punktum.

4 Diverse spørsmål ordnet alfabetisk

4.1 Aksjekjøp til underpris

Om ansattes kjøp av aksjer til underpris, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

4.2 Arbeidstøy

Om helt eller delvis fritt arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy mv.».

4.3 Avis

Om helt eller delvis fri avis, se emnet «Avis mv.».

4.4 Barnehage

4.4.1 Hovedregel

Som hovedregel er arbeidstakers fordel ved fri barnehage ytet av arbeidsgiver skattepliktig som lønn, jf. sktl. § 5-1 første ledd.

4.4.2 Bedriftsbarnehage

Arbeidstakers fordel ved arbeidsgivers tilskudd til drift av barnehage for arbeidstakeres barn, er likevel skattefri når visse vilkår er oppfylt, jf. FSFIN § 5-15-5 første ledd.

Forutsetningene for skattefritaket er at arbeidsgiveren gjennom eierandeler eller kapitaltilskudd disponerer reserverte barnehageplasser til bruk for sine ansatte. Arbeidsgiveren må ha vedtektsfestede rettigheter med hensyn til antall barnehageplasser og innflytelse på driften av barnehagen, som samsvarer forholdsmessig med eierandelen/kapitalinnskuddet. Arbeidsgivers navn og antall disponible plasser må gå direkte frem av vedtektene som skal fastsettes etter lov 17. juni 2005 nr. 64 (barnehageloven) § 15, se FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488.

4.4.3 Tilskudd til annen barnehage

Arbeidsgivers tilskudd til annen barnehage enn bedriftsbarnehage, oppad begrenset til kr 3 000 kroner per måned per plass, er ikke skattepliktig, jf. FSFIN § 5-15-5 annet ledd. Dette gjelder så fremt den ansattes egenbetaling (foreldrebetaling) tilsvarer maksimalpris i henhold til bestemmelser om maksimalgrense, etter lov 17. juni 2005 nr. 64 (barnehageloven) § 15. Dersom egenbetalingen er lavere enn maksimalprisen, skal arbeidsgivers tilskudd likevel regnes som skattepliktig for den del som tilsvarer differansen mellom maksimalpris og egenbetalingen. Skatteplikten forutsetter at reduksjonen i egenbetalingen skyldes arbeidsgivers tilskudd til barnehagen.

4.5 Bedriftshelsetjeneste

Om fri bedriftshelsetjeneste, se pkt. 4.21.

4.6 Bedriftshytte

Om skattlegging ved bruk av bedriftshytte, se emnet «Velferdstiltak».

4.7 Bedriftskantine

Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «Velferdstiltak».

4.8 Behandlingsutgifter og behandlingsforsikring ved sykdom eller skade

Arbeidsgivers dekning av ansattes kostnader til behandling av sykdom eller skade er skattepliktig som lønn. Det samme gjelder arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikring (helseforsikring).

Kostnader til behandling mv. hvor dekningen fra arbeidsgiver skattlegges hos arbeidstaker, kan etter omstendighetene medføre rett til særfradrag for sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Om fordel ved å delta i ordning med bedriftshelsetjeneste, se pkt. 4.21.

4.9 Betalingskort

Det er ikke skatteplikt for fordel ved redusert årsavgift på betalingskort, herunder kredittkort, eller fordel ved helt eller delvis dekning av årsavgiften når det er et tjenstlig behov for kortet, og den private bruken ikke påfører arbeidsgiver ekstra kostnader. Se FSFIN § 5-15-6 sjette ledd.

4.10 Bil

Om skattlegging av fri bil, se emnet «Bil – privat bruk».

4.11 Bolig

Om skattlegging ved helt eller delvis fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig».

Om skattlegging av fritt losji, se pkt. 4.26.

4.12 Bompenger/fergekostnader

4.12.1 Enkeltbilletter, klippekort, verdikort og lignende

Dekker arbeidsgiver bompenger/fergekostnader til arbeidstaker og/eller arbeidstakers bil i form av enkeltbillett/klippekort/verdikort, regnes det beløpet arbeidsgiver betaler

som skattepliktig lønn når billettene mv. brukes av arbeidstakeren til privatturer, herunder reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser). Kostnader til klippekort, verdikort, enkeltbilletter eller lignende må i denne forbindelse fordeles forholdsmessig mellom privat bruk og yrkesbruk. Mindre faktiske fordeler ved privat bruk av klippekort/verdikort kan det ses bort fra ved ligningen.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreise som naturalytelse i form av f.eks. enkeltbillett/klippekort/verdikort, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.5.

Dekning av kostnader på yrkesreise, er som hovedregel skattefri også for personer som ved ligningen får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

4.12.2 Månedskort, årskort og lignende

Dekker arbeidsgiver abonnement, f.eks. månedskort/årskort til ferge og/eller bompenger for arbeidstaker og/eller arbeidstakers bil og kortet brukes både til yrkesformål og av arbeidstakeren privat, skal det arbeidsgiver har betalt

- anses skattepliktig i sin helhet hvis skattyter bruker kortet til daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- anses skattepliktig for en skjønnsmessig andel hvis skattyter i noen utstrekning bruker kortet til private reiser, herunder sporadisk kjøring med bil mellom hjem og fast arbeidssted. Fordelen kan normalt settes til 50 % av arbeidsgivers kostnad

Brukes abonnementet hovedsakelig i forbindelse med yrkesreiser og skattyter ikke bruker fergen eller passerer bomstasjon på vei til eller fra fast arbeidssted (arbeidsreise), vil fordelen normalt være så liten at det ikke bør gis tillegg.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreise som naturalytelse i form av månedskort, årskort og lignende eller kort som gjelder for et ubegrenset antall reiser på fly for et angitt tidsrom, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.5.

4.13 Briller

Fordel ved helt eller delvis fri briller med spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm, er ikke skattepliktig for arbeidstaker dersom behovet for slike briller er godtgjort av sakkyndig lege/optiker.

4.14 Campingvogn

Om skattlegging av helt eller delvis fri campingvogn, se emnet «Campingvogner».

4.15 Datautstyr

4.15.1 Generelt

Arbeidsgiver kan finansiere arbeidstakers private bruk av datautstyr på følgende måter:

- Datautstyr som eies eller leases av arbeidsgiveren utplasseres hjemme hos arbeidstakeren.
- Arbeidsgiveren refunderer arbeidstakers kostnader til å kjøpe eller lease eget datautstyr.
- Arbeidsgiveren overfører eiendomsretten til datautstyr til arbeidstakeren.

Fordel ved bruk av datautstyr som eies eller leases av arbeidsgiver anses som utgangspunkt som skattepliktig inntekt, men vil kunne være skattefri etter nærmere regler i FSFIN § 5-15-4. Denne skattefritaksordningen gjelder ikke i de to sistnevnte tilfellene, hvor arbeidstaker selv eier eller leaser datautstyret.

Arbeidsgivers dekning av kostnader til bruk av internett, bredbånd mv. omfattes av reglene om elektronisk kommunikasjon og faller således utenfor hjemme-PC-ordningen, se pkt. 4.15.4 og emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

4.15.2 Arbeidsgivers utplassering av datautstyr hos arbeidstaker

Fordel ved arbeidstakers private bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiver er skattefri når utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk, se FSFIN § 5-15-4. Reglene gjelder hvor arbeidsgiver er eier eller leaser av det utplasserte datautstyret og den ansatte er yrkesaktiv i hele perioden hjemme-PC-ordningen varer.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Med «datautstyr» menes datamaskin, programvare og uselvstendig tilleggsutstyr. Med datamaskin menes stasjonær PC, bærbar PC og nettbrett. Med «uselvstendig tilleggsutstyr» menes datautstyr som ikke har en selvstendig funksjon uten at det er knyttet opp til datamaskinen, for eksempel skriver eller skanner.

Privat fordel ved bruk av selvstendig tilleggsutstyr faller utenfor hjemme-PC-ordningen, og anses normalt som skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel kamera, videokamera og MP3-spiller. Hvis slikt utstyr har karakter av arbeidsredskaper for den ansatte, foretas det ikke beskatning av sporadisk privat bruk.

Med «tjenstlig bruk» menes all bruk som leder til leveranse av tekster, beregninger, tegninger, timelister og andre maskinelle produkter til arbeidsgiveren, samt øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon. Øvelsesbruk må være egnet til å gi arbeidstakeren en IT-kompetanse som arbeidsgiveren har nytte av i den ansattes nåværende stilling, eller fremtidige stilling i samme selskap eller konsern når det foreligger konkrete holdepunkter for et slikt skifte av stilling. Det settes ikke noen grense for øvelsesbruk ved at arbeidstakeren anses utlært, se FIN 8. februar 2000 i Utv. 2000/552. Vilkåret om tjenstlig bruk gjelder for hver enkelt del/funksjon av utstyret. Vilkåret setter dermed grenser for hvilke typer datautstyr/funksjoner som kan utplasseres uten beskatning av eventuell privat fordel.

4.15.3 Bruttotrekkordningen

Frem til og med 12. oktober 2009 var det i FSFIN § 5-15-4 fjerde ledd regler om at finansiering av datautstyr som var utplassert hos arbeidstaker kunne skje ved trekk i lønn (bruttotrekksordningen). Denne bestemmelsen er opphevet med virkning fra og med 13. oktober 2009, jf. endringsforskrift 3. desember 2009. Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker er ikke skattefri hvis avtale om bruttotrekkordning er inngått 13. oktober 2009 eller senere. Tilsvarende gjelder hvis en avtale som er inngått tidligere blir forlenget eller utvidet på annen måte. Bruttotrekksordningen gjelder imidlertid for avtaler inngått før 13. oktober 2009.

Hvor bruttotrekksordningen gjelder, skal trekket i lønn redusere arbeidstakerens brutto skattegrunnlag, samt grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Bruttotrekket kan ikke finansiere projektor eller skjermer større enn 19''. Trekket kan maksimalt utgjøre kr 280 per måned. Beløpsbegrensningen gjelder for den enkelte skattyter og er ikke knyttet til arbeidsforholdet eller den enkelte avtale om hjemme-PC.

Det er et vilkår at bruttotrekkordningen finansierer en fullstendig datamaskin (selve datamaskinen, skjerm, tastatur og mus), samt programvare, eventuelt tilsvarende bærbar PC, se FIN 26. september 2006 i Utv. 2006/1351. Bruttotrekkordningen kan kombineres med arbeidsgivers utlån av datautstyr som på grunn av beløpets størrelse faller utenfor ordningen.

Arbeidsgiverbegrepet må i forhold til hjemme-PC-ordningen forstås i vid forstand, og er ikke begrenset til ordinære ansettelsesforhold, se FIN 8. februar 2000 i Utv. 2000/552.

4.15.4 Overdragelse av eiendomsretten til datautstyr brukt i arbeidsforhold

Skattefritaket for utplassering av datautstyr omfatter ikke helt eller delvis vederlagsfri overføring av eiendomsretten til utstyret til arbeidstakeren.

Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyr fra arbeidsgiver (eventuelt finansieringsselskap) til arbeidstaker, foreligger en skattepliktig fordel hvis arbeidstaker betaler en lavere verdi enn markedsverdi. Når det gjelder beregning av denne fordelen for brukt datautstyr, har Skattedirektoratet fastsatt veiledende satser som normalt kan legges til grunn ved verdsettingen, se takseringsreglene § 1-2-16.

Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyret, vil skattefritaksregelen om trekk i bruttolønn, jf. FSFIN § 5-15-4 fjerde ledd, ikke gjelde.

4.16 Elektrisk kraft

Helt eller delvis fri elektrisk kraft i arbeidsforhold er skattepliktig naturalytelse. Verdien av fordelen fastsettes normalt til arbeidsgivers kostnader inklusiv alle avgifter dersom

den er innkjøpt av arbeidsgiveren spesielt for arbeidstaker. For øvrig verdsettes elektrisk kraft til markedsverdi inklusiv alle avgifter. Om ladestasjon til el-bil ved arbeidsstedet, se pkt. 4.30.

Når fri elektrisk kraft medfølger som en tilleggsytelse til fri bolig, skal fordelen verdsettes sammen med boligen på forskuddsstadiet og medregnes i trekkgrunnlaget. Se emnet «Bolig – fri bolig».

4.17 Forsvarets dekning av besøksreiser

Forsvarets dekning av inntil to besøksreiser årlig for personer som nevnt i «Bestemmelser for transporttjenesten i Forsvaret» (BTF 4-002), regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-6 syvende ledd.

4.18 Fritidsbåt

Om skattlegging av helt eller delvis vederlagsfri bruk av fritidsbåt, se emnet «Fritidsbåter» og emnet «Velferdstiltak».

4.19 Gaver

Gaver i arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig. Fritak for skatteplikt etter FSFIN § 5-15-1 og § 5-15-2 omfatter visse gaver i og utenfor ansettelsesforhold. Se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

4.20 Helsestudio, treningssenter mv.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio, treningssenter mv., se emnet «Velferdstiltak».

4.21 Helsetjeneste

Arbeidstakers fordel ved å delta i bedriftshelsetjeneste/bedriftslegeordning er ikke skattepliktig når ordningen hovedsakelig omfatter forebyggende helseundersøkelser (dvs. avverge sykdom, belastningsskader mv.) og ikke behandling av sykdom mv. Mindre, kurative tiltak (reseptutstedelse mv.) som ledd i en ellers vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste (småkurativ behandling) vil imidlertid være skattefrie. Det samme gjelder behandling av yrkesskader. Dersom det tilbys kurativ behandling klart ut over det vanlige for bedriftshelsetjenester, vil fordelen være skattepliktig. Se FIN 12. november 1998 i Utv. 1998/1402. Det vises til lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern (arbeidsmiljøloven) § 3-3 og forskrift 6. desember 2011 nr. 13. Henvisningen til forskriften innebærer blant annet at det stilles krav om at eventuelle forebyggende tiltak er spesifikt rettet inn mot risiko for helsefare på den konkrete arbeidsplassen. F.eks. vil kreftscreening av de ansatte i en bedrift der det ikke foreligger noen spesielle risikofaktorer ikke bli ansett for å være ledd i en vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste, se BFU 7/2012.

Om når arbeidsgiver betaler medlemskap i privat medisinsk senter for arbeidstakere, se FIN 15. oktober 1990 i Utv. 1990/1092.

Om skattefrie treningsordninger, se pkt. 4.38 og emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.12.

4.22 Julekurv o.l.

Om fordel ved å motta julekurv o.l. fra arbeidsgiver, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

4.23 Kantine

Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «Velferdstiltak».

4.24 Kontingenter

Om fordel ved at arbeidsgiver dekker arbeidstakers foreningskontingenter, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.25 Kost

4.25.1 Hovedregel

Fordel ved helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig. Dette vil også omfatte pendlere som får kosten dekket etter regning eller administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet (kostbesparelse). Skatteplikten omfatter likevel ikke fordel ved fri kost under yrkesopphold, se nedenfor.

SKD fastsetter forskuddssatser for fri kost og losji og for kostbesparelse. De endelige satsene fastsettes i takseringsreglene § 1-2-17 og § 1-2-1. Satsen for fri kost (alle måltider) og kostbesparelse er den samme. Disse satsene skal benyttes i arbeidsgiverens lønnsregnskap. Verdien av ytelsen fremkommer derfor direkte av lønnsregnskapet og skal innrapporteres. Det skal derfor ikke gjøres tillegg til den innrapporterte lønnen for verdi av slike ytelser ved ligningen.

Dersom verdsetting etter satsene i særlige tilfeller skulle virke åpenbart urimelig, kan ytelsen settes noe lavere ved ligningen. Slike fravik forutsettes bare å skulle foretas i helt spesielle tilfeller, f.eks. dersom lønnstakeren har en uvanlig stor familie som alle har hatt fri kost hos lønnstakerens arbeidsgiver. Totalbeløpet for fri kost etter satsene kan da bli urimelig høy, sammenlignet med hva det ville ha vært i egen husholdning. Satsen for kostbesparelse i hjemmet skal ikke fravikes selv om skattyter har sitt hjem i et annet land hvor levekostnadene avviker vesentlig fra det norske nivået, se HRD 11. november 2015 (HR-2015-2257-A) (Utv. 2015/hefte 10)(Ventor). Om fri kost, se nærmere emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 9.1.1.

4.25.2 Unntak, kost i møte/kurs

Mat på møter/kurs kan serveres skattefritt til interne og eksterne deltakere. Det forutsettes at kostnadene til serveringen er rimelige sett i sammenheng med det aktuelle møtet/kurset. Fritt måltid reduserer eventuelt skattefri kostgodtgjørelse, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.3.3 og emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 3.3.2.

4.25.3 Unntak, kost til frivillige

Fri kost til frivillige regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-9 første punktum. Dette vil for eksempel gjelde for personer som yter frivillig innsats på eldresentre, idrettsarrangementer mv. Skattefriheten gjelder ikke for frivillige som også mottar annen skattepliktig godtgjørelse ved slik aktivitet, jf. FSFIN § 5-15-9 annet punktum. Om grensene for skattefri godtgjørelse, se emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 5.2.

4.25.4 Unntak, kost på tjenestereise/under yrkesopphold

Fordel ved kostbesparelse i hjemmet/fri kost ved opphold i forbindelse med tjenestereiser/yrkesopphold er ikke skattepliktig når kosten dekkes etter regning eller ved administrativ forpleining (dette gjelder ikke under pendleropphold), jf. FSFIN § 5-15-6 fjerde ledd. Dette gjelder selv om skattyter får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen.

I arbeidsforhold skal antall døgn med helt eller delvis fri kost på tjenestereise/yrkesopphold innrapporteres.

Om kostbesparelse i forbindelse med kostgodtgjørelse, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Om skillet mellom yrkesopphold og pendleropphold utenfor hjemmet, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

4.25.5 Unntak, kost på skip og sokkelinnretning

Verdien av fri kost for sjøfolk om bord på skip er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e. Om fritt opphold om bord på oljeplattformer på kontinentalsokkelen, se emnet «Sokkelarbeidere».

4.26 Losji

I utgangspunktet er verdien av fritt losji i arbeidsforhold skattepliktig inntekt. Fritt losji på tjenestereise/yrkesopphold er ikke skattepliktig. Det samme gjelder fritt losji for sjøfolk om bord på skip og for sokkelarbeidere på oljeplattform, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Fri bolig/fritt losji for pendlere blir i praksis heller ikke skattlagt dersom vedkommende ville hatt krav på fradrag for kostnader til losji. Om når pendler har krav på fradrag, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Om skatteplikt for fritt losji for utenlandske arbeidstakere som ikke er på tjenestereise/yrkesopphold, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

Om verdsetting av fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig» og om verdsetting av fritt losji, se takseringsreglene § 1-2-17.

4.27 Lån i arbeidsforhold

Om rimelige lån i arbeidsforhold, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

4.28 Matkuponger

Arbeidsgivers tilskudd til kjøp av matkuponger for ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-15-6 annet ledd når

- den ansatte ikke har tilbud om bedriftskantine eller annen mulighet til å spise til subsidierte priser foranlediget av arbeidsforholdet
- kupongordningen er generell for alle eller en betydelig gruppe av ansatte i bedriften
- kupongene bare benyttes av ansatte som har sin hovedbeskjeftigelse i bedriften
- kupongene bare benyttes i arbeidstiden
- matkupongens pålydende ikke overstiger 50 kr for hver arbeidsdag og arbeidsgivers tilskudd maksimalt utgjør 50 % av dette
- en enkelt kupong ikke er pålydende mer enn 50 kr
- matkupongen bare kan anvendes til kjøp av vanlig mat og drikke i forbindelse med arbeidet
- den ansatte ikke kan motta veksling i kontanter eller i annen form ved innløsning av kuponger
- kupongene er påstemplet bedriftens navn
- de kafeer mv. som mottar kupong som vederlag for servering returnerer denne til utsteder sammen med kopi av regning hvor det fremgår hvilke varer som er utlevert på kupongen

Skattefritaket etter disse reglene gjelder ikke for vedkommende arbeidstaker i inntektsåret dersom noen av de ovennevnte vilkår for kupongordningen brytes. Om skatteplikt for differansen mellom kupongens pålydende og eventuelt beløp den ansatte betaler, se pkt. 4.25. Fordelen skal innrapporteres.

4.29 Minstefradrag

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag.

4.30 Parkeringsplass ved arbeidsstedet

Når arbeidsgiver stiller parkeringsplass ved arbeidsstedet til disposisjon for arbeidstaker skattlegges ikke dette i praksis. Dette gjelder selv om arbeidsgiver leier parkeringsplassen og selv om arbeidstakeren ikke har behov for bil i arbeidet/yrket. (Refunderer arbeidsgiver arbeidstakerens kostnader til parkering, er dette skattepliktig.) Det samme gjelder ladestasjon til el-bil som arbeidsgiver stiller til disposisjon for arbeidstaker ved arbeidsstedet.

4.31 Personalrabatt

Om når personalrabatt er skattefri, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 4.

4.32 Piggdekkgebyr

Arbeidsgivers dekning av kostnader til piggdekkgebyr likestilles med dekning av kostnader til bompenger, se pkt. 4.12. For arbeidstaker som bor utenfor det avgiftsbelagte området gjelder dette fullt ut. For arbeidstaker som bor innenfor det avgiftsbelagte området vil arbeidsgivers dekning i utgangspunktet anses som lønn, med mindre den kan anses som utgiftsgodtgjørelse.

4.33 Premier for forslag

Om skattefritak for gjenstandspremier fra arbeidsgiver for forslag om forbedring av organisasjon mv., se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

4.34 Regnskapsfører, arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for ansatte regnskapsførere

Arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for en ansatt regnskapsfører utløser ikke fordelsbeskatning hos den ansatte. Arbeidsgivers refusjon eller utgiftsgodtgjørelse for slikt autorisasjonsgebyr vil følge nettometoden, jf. sktl. § 5-11.

4.35 Reiser

4.35.1 Private reiser, ansatte i trafikkselskaper o.l.

Etter ligningspraksis skal ansatte i trafikkselskaper o.l. ikke skattlegges for gratis eller billige privatreiser med selskapets egne transportmidler. Dette gjelder f.eks. ansatte i NSB og i private eller offentlige selskaper som driver rutebil-, båt- eller flytrafikk. Se for øvrig emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

4.35.2 Arbeidsreiser

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10. Om bruk av arbeidsgivers bil til arbeidsreiser, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 3. Når arbeidsgiver har fremforhandlet rabatt for ansatte ved bruk av offentlige kommunikasjonsmidler, skal rabatten behandles som lønn, se FIN 8. oktober 2007 i Utv. 2007/1575.

4.35.3 Besøksreiser

Om arbeidsgiveres dekning av kostnader til besøksreise, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

4.35.4 Feriereiser, pensjonister

Feriereiser som er dekket av pensjonistens tidligere arbeidsgiver er skattepliktig for mottakeren.

4.35.5 Feriereiser, belønning

I en del tilfeller mottar forhandlere eller deres ansatte feriereiser som belønning fra forretningsforbindelser. Om behandling av slike reiser, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.9 og emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 6.2.

4.35.6 Privatreiser for ansatte

Fordel ved at arbeidsgiver dekker feriereiser og andre privatreiser for ansatte, eventuelt med familie, er skattepliktig inntekt for den ansatte, se imidlertid pkt. 4.35.1. Dette gjelder også slike reiser med billetter uten begrensning av hvor mange reiser som kan foretas, som f.eks. årskort, «Travel Pass Unlimited» og lignende ordninger. Om avgrensning mot skattefrie velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak». Om avgrensning mot studiereiser mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Det foreligger også skatteplikt hvis arbeidsgiver dekker ekstrakostnader ved reise og forlenget opphold i forbindelse med privatreise som følge av uforutsette omstendigheter, som for eksempel at man blir «askefast», se SKD 11. mai 2010 i Utv. 2010/866. Dette gjelder selv om hjemreisen skjer i arbeidsgivers interesse.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Dersom arbeidstaker blir kalt hjem fra privatreise tidligere enn planlagt pga. forhold hos arbeidsgiver, anses hjemreisen som tjenestereise. Arbeidsgivers dekning av merkostnader som følge av dette er skattefritt. Eventuell dekning utover dette er skattepliktig.

4.35.7 Utvidet opphold under tjenestereise

Dekker arbeidsgiver et utvidet opphold på en tjenestereise, skattlegges ikke dette dersom følgende vilkår er oppfylt

- tjenestedelen av reisen er av minst to dagers varighet
- utvidelsen bare omfatter inntil 2 døgn ekstra
- Arbeidsgiver ikke må betale mer for reisen med et slikt utvidet opphold enn for en tilsvarende kortere, ren tjenestereise

Har arbeidsgiveren hatt merkostnader i forbindelse med utvidet opphold i forhold til hva den kortere tjenestereisen ville ha kostet, er merkostnaden skattepliktig for den ansatte. Om grensen mot feriereiser, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Dekning av kostnader til utvidet opphold på tjenestereise som følge av uforutsette omstendigheter, for eksempel innstilte flyavganger, er ikke skattepliktig, se blant annet SKD 11. mai 2010 i Utv. 2010/866.

4.36 Røykeavvenningskurs

Fordel ved at arbeidsgiver arrangerer/refunderer røykeavvenningskurs for de ansatte er skattefri, se FSFIN § 5-15-6 åttende ledd.

4.37 Telefon

Om fordel ved fri telefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

4.38 Treningsordninger mv.

Fordel ved at arbeidsgiver finansierer treningsordninger mv. for ansatte er i utgangspunktet skattepliktig som lønn.

For bedrifter som har yrkesgrupper med spesielt belastende arbeidsoppgaver, vil treningsordninger mv. som på profesjonelt grunnlag har til hensikt å forebygge skader og sykdom, samt å forebygge belastningslidelser blant de ansatte i bedriften og som gjennomføres i samarbeid med fysioterapeuter e.l., kunne gjennomføres uten fordelsbeskatning for de ansatte. For at slike ordninger ikke skal innebære skattepliktig fordel for de ansatte, er det en forutsetning at det er en reell sammenheng mellom arbeidssituasjonen og treningsopplegget mv. Videre er det en forutsetning at treningsordningen mv. ikke omfatter mer og flere treningsformer enn det som er nødvendig for å forebygge arbeidsfremkalte skader og sykdom hos den ansatte. Også behandling/massasje som er rettet mot å redusere muskelspenninger mv., vil i konkrete tilfeller kunne være tiltak for å forebygge skader og belastningslidelser som er forårsaket av selve arbeidssituasjonen, se BFU 60/2007.

Generelle treningsordninger uten spesialtilpasset treningsprogram for den enkelte ansatte og uten aktiv oppfølging av fysioterapeut eller lignende under treningen, vil falle utenfor skattefritaket. Slike tilbud må anses å ivareta den ansattes egne behov og ønske om å trene.

Om når treningsordning kan anses som rimelig velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.12.

4.39 Velferdstiltak

Om skattlegging av velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak».

5 Lønnsrapportering av naturalytelser

Om innrapportering av naturalytelser, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Arbeidsgiveravgift

Trekkpliktige naturalytelser inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

Opphavsretter

– *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav e, § 5-20 første ledd bokstav c og d og § 9-7.*
– *Endringslov 13. desember 2013 nr. 117 III.*

1 Generelt

En opphavsrett er en eksklusiv rett til utnyttelse av et åndsverk. Når Lignings-ABC benytter begrepet opphavsretter, menes forfatter- og andre kunstnerrettigheter samt patentrettigheter.

2 Formuen

Verdien av en opphavsrett formuesbeskattes ikke hos den som har opparbeidet/skapt verdien, se sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Derimot skal verdien formuesbeskattes hos en skattyter som har ervervet opphavsretten ved kjøp, arv e.l. jf. hovedregelen i sktl. § 4-1.

3 Inntekten

3.1 Opphavsmannen

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett er alltid skattepliktig for opphavsmannen. Dette gjelder enten inntekten erverves suksessivt eller som engangsvederlag. Inntekten kan være skattepliktig som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-20 første ledd bokstav c og d. Inntekt av opphavsrett kan etter omstendighetene også være knyttet til virksomhet, eller være en virksomhet i seg selv, jf. sktl. § 5-30. Om virksomhetsbegrepet, se emnet «Virksomhet – allment».

Om tidfesting av fradrag for kostnader i forbindelse med forsknings- og utviklingsarbeid som kan gi, eller har gitt et resultat som det vil knytte seg en opphavsrett til, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

Om beregnet personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», særlig pkt. 5.12. Om fordeling av personinntekten over tre år i visse tilfeller, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

3.2 Arvinger

3.2.1 Opphavsrett ervervet ved dødsfall før 2014

Inntekt av opphavsretter som er mottatt ved arv etter dødsfall som skjedde før 2014 er skattepliktig i den utstrekning inntekten overstiger inngangsverdien ved arvefallet, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 117 VIII sjette avsnitt. Dette gjelder både inntekt på kontrakter som opphavsmannen selv har inngått og inntekt på kontrakter som arvingene har inngått, jf. HRD i Utv. 1982/572 (Rt. 1982/1301 Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.

3.2.2 Opphavsrett ervervet ved dødsfall 1. januar 2014 eller senere

For opphavsretter mottatt ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, skal enearving, dødsbo og gjenlevende ektefelle/samboer tre inn i avdødes skatteposisjoner knyttet til opphavsretten, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Tilsvarende gjelder for den som erverver opphavsretten ved utlodning fra dødsbo, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.

Hvis opphavsretten inngikk i virksomhet hos avdøde, vil inntekt innvunnet før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet være personinntekt for enearving og gjenlevende i uskifte som trer inn i avdødes rettigheter og plikter etter sktl. § 9-7 første ledd. Inntekt skattepliktig hos dødsbo vil aldri være personinntekt. Er inntekten innvunnet

før dødsfallet og tidfestingen skjer etter at arving har overtatt opphavsretten ved utlodning fra dødsboet, anses inntekten som personinntekt for arvingen. Nærmere om inntekt innvunnet før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.5.

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett som innvinnes etter dødsfallet, vil være skattepliktig på vanlig måte for enearving, dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer og arving som overtar opphavsretten på skifte. Inntekt av opphavsretten vil være personinntekt for enearving, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving som har overtatt opphavsretten, hvis den inngår i en virksomhet som etterkommeren driver. Hvorvidt inntekt av arvet opphavsrett skal anses som virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt, beror på en konkret vurdering av arvingens/gjenlevende ektefelles aktivitet knyttet til opptjeningen/innvinningen av inntektene. Nærmere om avgrensning mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.

3.3 Gave og gavesalg

3.3.1 Opphavsrett ervervet gave/gavesalg før 2014

Inntekt av opphavsretter som er mottatt ved gave eller gavesalg før 2014 er skattepliktig i den utstrekning inntekten overstiger inngangsverdien ved ervervet, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 117 VIII sjette avsnitt. Dette gjelder både inntekt på kontrakter som opphavsmannen selv har inngått og inntekt på kontrakter som mottakeren har inngått. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 6.

3.3.2 Opphavsrett ervervet ved gave/gavesalg 1. januar 2014 eller senere

Skatteposisjoner knyttet til opphavsrett som overføres ved gave/gavesalg 1. januar 2014 eller senere, skal i utgangspunktet videreføres hos gavemottakeren/kjøperen, se sktl. § 9-7 tredje ledd. Spesielt om korrigering hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett vil være personinntekt hvis den inngår i en virksomhet som mottakeren driver. Nærmere om avgrensning mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.

3.4 Avskrivning

Om adgang til å avskrive opphavsretter, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger)

- *Lignl. § 3-5, § 3-6, § 5-1, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-7, § 5-9, § 5-10, § 6-11, § 10-6, § 10-8.*
- *Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver (lignl.).*
- *Forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2 jf. nr. 3*
- *Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. (lignl.).*
- *Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om identitetskort på bygge- og anleggsplasser (arbeidsmiljøloven).*
- *Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetalinger av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.*
- *Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll (lignl).*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092.*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1882 om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap.*

1 Generelt

1.1 Innledning

Ligningsloven kap. 5 inneholder bestemmelser om plikt til ukrevet å gi opplysninger til ligningsmyndighetene om andres forhold. Plikten til å gi opplysninger etter særskilt krav eller pålegg reguleres i lignl. kap. 6. Nedenfor omtales bestemmelsene i lignl. kap. 5 om plikten for tredjepart til ukrevet å gi kontrollopplysninger og ligningsoppgaver, med unntak av plikten etter § 5-2 om lønnsopplysninger mv. som er behandlet i emnet «Lønnsopplysningsplikt».

Den som har opplysningsplikt etter disse reglene skal innrette bokføringen slik at pålagte opplysninger kan gis og kontrolleres, jf. lignl. § 5-1.

1.2 Sanksjoner

Ved for sen oppfyllelse av opplysningsplikten etter lignl. kap. 5 eller § 6-3 nr. 3 eller 4, kan det ilegges gebyr etter lignl. § 10-8 nr. 1 jf. forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver. Også den som ikke oppfyller opplysningsplikten etter lignl. § 5-6 nr. 1 eller 2 jf. nr. 3 om rapporteringsplikt for oppdragstakere og arbeidstakere kan ilegges gebyr etter forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter 5-6 nr. 1 og 2 jf. nr. 3. For den som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger, kan det ilegges tvangsmulkt etter lignl. § 10-6. Før det treffes beslutning om tvangsmulkt, skal den opplysningspliktige varsles om dette og gis anledning til å etterkomme plikten.

1.3 Kontrollundersøkelse

For å sikre at ligningsmyndighetene får inn korrekte opplysninger, kan det foretas kontrollundersøkelser hos de som skal gi opplysninger etter kapittel 5, jf. lignl. § 6-5. Reglene om dette er behandlet i emnet «Kontroll».

1.4 Hvem er ansvarlig for at opplysningsplikten oppfylles

I enkeltpersonforetak påligger opplysningsplikten innehaveren, jf. lignl. § 5-10 nr. 1. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning, påligger opplysningsplikten daglig leder av virksomheten. Dersom selskapet eller innretningen ikke har daglig leder, påligger opplysningsplikten styrets leder. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning som er unntatt fra skatteplikt, påligger opplysningsplikten også selskapets eller innretningens revisor, jf. lignl. § 5-10 nr. 1, siste punktum.

2 Opplysninger som skal gis ukrevet til ligningsmyndighetene (alfabetisk ordnet)

2.1 Aksjeselskaps og deltakerlignet selskaps plikt til å opplyse om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter

Aksjeselskap og deltakerlignet selskap plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter, jf. lignl. § 5-4. Nærmere om disse reglene, se emnet «Renteinntekter», pkt. 4.4.

2.2 Aksjonærer mv.

Aksjeselskap skal ukrevet gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, jf. lignl. § 5-7. Dette gjelder blant annet følgende opplysninger

- aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av inntektsåret som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
- eiere av aksjer per 1. januar i ligningsåret, identifisert med fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer i aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer
- aksjenes formuesverdi hvis aksjene ikke er børsnoterte

Tilsvarende opplysningsplikt gjelder for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere og selveiende finansieringsforetak som har utstedt egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. lignl. § 5-7 nr. 3. Opplysningsplikten gjelder også for andre selskaper og sammenslutninger med begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra. Boligselskaper hvor andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3 omfattes imidlertid ikke.

Nærmere regler om opplysningsplikten er gitt i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt §§ 5-7-1 til 5-7-8.

2.3 Allmenninger

Allmenninger skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd, jf. lignl. § 5-5 nr. 2. Opplysningene skal gis til skattekontoret innen 31. januar i året etter uttaket.

2.4 Barnepass

Institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene om kostnader til barnepass som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte, jf. lignl. § 5-9 bokstav b. Nærmere om opplysningsplikten, se samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-9-40 til § 5-9-45.

2.5 Boligformidling

Om opplysningsplikt i forbindelse med boligformidling, se pkt. 2.16.2.

2.6 Boligsameie

Om rapporteringsplikt for styret i boligsameie, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden», pkt. 10.

2.7 Boligselskap

Om boligselskapers opplysningsplikt, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne», pkt. 13.

2.8 Boligsparing for ungdom (BSU)

Om opplysningsplikten for banker og andre spareinstitusjoner over kontrakter om boligsparing for ungdom, se emnet «Boligsparing for ungdom (BSU)», pkt. 5 og pkt. 6.

2.9 Deltakerlignet selskap

Om deltakerlignet selskaps plikt til å levere selskapsoppgave og deltakeroppgave, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.1.4 og pkt. 5.1.6.

2.10 Drosjesentraler

Fra og med inntektsåret 2013 skal drosjesentraler gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilknyttet sentralen, jf. lignl. § 5-5 nr. 7. Nærmere regler om drosjesentralers opplysningsplikt er gitt i samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-5-60 til § 5-5-65.

2.11 ENØK-tiltak

Enova plikter å gi opplysninger om beløp som skal gis som ENØK-tiltak på egen bolig, jf. lignl. § 6-11.

2.12 Erstatning for personskade og tap av forsørger

Den som utbetaler erstatning for personskade eller tap av forsørger skal gi opplysninger om utbetalinger av slike erstatninger siste år, jf. lignl. § 5-5 nr. 3 annet punktum. Plikten gjelder ikke hvor utbetaleren er en fysisk person.

2.13 Finansiell informasjon

2.13.1 Hvem som har informasjonsplikt

Lignl. § 5-3 har regler om opplysningsplikt om finansiell informasjon. Slik opplysningsplikt foreligger for:

a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3
b) pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c
c) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd
d) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3
e) pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7
f) forsikringsselskaper, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1, og forsikringsselskaps eierselskap
g) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
h) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
i) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
j) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som er nevnt i oppregningen ovenfor
k) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet. Dette omfatter innretninger som driver samme type virksomhet som institusjonene oppregnet ovenfor, men som ikke faller inn under noen av de andre gruppene.

Rapporterende finansielle institusjoner skal i h.t. forskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-12-30 registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter og få tildelt globalt identifikasjonsnummer og bli oppført på listen over deltakende finansielle institusjoner.

2.13.2 Hva det skal gis opplysninger om

Institusjoner som nevnt i pkt. 2.13.1 skal i følge lignl. § 5-3 nr. 2 bl.a. gi opplysninger om

- innskuddskonti og lånekonti
- innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond
- innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i oppregningen i pkt. 2.13.1 bokstav i og j

- finansielle instrumenter og andre finansielle produkter
- forsikringer
- individuelle pensjonsavtaler
- innskuddspensjonsordninger

Opplysningene skal blant annet vise

- saldo eller verdi
- avkastning
- utbetalinger
- erverv
- realisasjon.

Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i lignl. § 5-2. Regler om dette er gitt i samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-2-37 nr. 4.

Departementet kan gi forskrifter om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at finansinstitusjoner (jf. lignl. § 5-3 nr. 1 bokstav a) skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning. Slik forskrift er ikke gitt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet for Lignings-ABC 2015/16.

2.13.3 Hvem det skal gis opplysninger om

Det skal i følge lignl. § 5-3 nr. 3 gis opplysninger som nevnt i pkt. 2.12.2 for blant annet

- den enkelte kontohaver
- disponent
- investor
- forsikringstaker
- forsikrede
- mottaker av utbetalinger
- reelle rettighetshavere.

Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. I følge lignl. § 5-3 nr. 3 kan det gis forskrifter om fremgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan også gis forskrifter om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Videre kan det gis forskrifter om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering. Slike forskrifter er ikke gitt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet for Lignings-ABC 2015/16.

2.13.4 Omgåelse

Selv om vilkårene som nevnt i pkt. 2.13.1 til 2.13.3 ikke er oppfylt, skal pliktene likevel gjelde hvis en opplysningspliktig har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, jf. lignl. § 5-3 nr. 4 første punktum. Dette vil f.eks. kunne være tilfelle hvis en opplysningspliktig finansinstitusjon anbefaler kunder å opprette en konto i en nærstående institusjon i et land hvor institusjonen ikke er opplysningspliktig og opplysningene ikke blir utvekslet med skattemyndighetene i skattyters hjemstat, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 18.5.3.

Hvis en opplysningspliktig har grunn til å tro at en kontohaver eller en annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet med en fremmed stat, skal vedkommende foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken, jf. lignl. § 5-4 nr. 4 annet punktum. Denne plikten forutsetter at det dreier seg om forhold som den opplysningspliktige med rimelighet kan forventes å skaffe seg kjennskap til som ledd i kundeforhold mv. Hvis undersøkelsen ikke fører til at mistanken avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysninger som foreligger, herunder om de forhold som har medført mistanke, jf. lignl. § 5-4 nr. 4 tredje punktum.

2.14 Gaver til frivillige organisasjoner

Organisasjoner mv. som mottar gaver med fradragsrett for giverne i henhold til sktl. § 6-50, skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene om mottatte gaver som gir giveren rett til fradrag i inntekten. Det skal gis opplysninger om giverens navn og fødselsnummer/organisasjonsnummer, jf. lignl. § 5-9 bokstav g og samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-9-60 til § 5-9-65. Nærmere om vilkårene for fradragsrett for gaver, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

2.15 Landbruksprodukter

Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter (herunder levende dyr) skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene om all omsetning med produsentene, jf. lignl. § 5-5 nr. 5 og samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt §§ 5-5-40 og 5-5-41.

Opplysningsplikten gjelder næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette levende dyr, slakt (herunder fjørfeslakt), hud, skinn, ull, pelsskinn, melk, egg, poteter, korn, frø, erter, frukt, bær, grønnsaker og tømmer, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-40.

Det skal sendes inn en årsoppgave der følgende opplysninger skal fremgå, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-40 annet ledd

- produsentens fødselsnummer (eventuelt organisasjonsnummer), navn og adresse
- antall enheter, vekt og samlet netto verdi av omsetningen, inkludert eventuelle tilskudd som utbetales i forbindelse med salgsoppgjøret. Dersom omsetningen består av dyr eller skinn, må verdien for hver dyreart fremgå. Dersom slakt eller deler av slakt tas i retur av produsenten, må dette fremgå av oppgaven
- organisasjonsnummer (eventuelt fødselsnummer) navn og adresse for den som gir oppgavene

Oppgaven skal sendes Skattedirektoratet innen 1. februar året etter inntektsåret, jf. samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-5-41.

2.16 Leieforhold

2.16.1 Leietakers opplysningsplikt

Ved leie av bolig som ikke utelukkende skal tjene til eget boligbehov, skal leietaker i nærmere angitte tilfeller, gi opplysninger om påløpt leie, samt utbetaling av leie til den enkelte utleier, jf. lignl. § 5-5 nr. 1. Kretsen av opplysningspliktige er nærmere avgrenset i samleforskriften om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-2 nr. 1. Opplysningsplikten gjelder

- når den som har leid en bolig, fritt eller mot vederlag, stiller denne til disposisjon for arbeids- eller oppdragstaker
- når boligen er leid fra egen arbeidstaker
- når boligen leies av et aksjeselskap fra aksjonær

Unntak fra opplysningsplikten gjelder i følgende tilfeller

- når eiendommen eies av stat, fylkeskommune eller norsk aksjeselskap
- når leiebeløpet er innrapportert på a-meldingen
- når leiebeløpet er tatt med i aksjonæroppgave

2.16.2 Formidlers opplysningsplikt

Den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte mv., skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, jf. lignl. § 5-5 nr. 1, annet punktum og samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-3. Etter forskriften § 5-5-3 nr. 2 gjelder ikke opplysningsplikten når

- eiendommen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap
- det er formidlet leie av rom, hytte, leilighet mv. i eller tilknyttet hotell, pensjonat eller lignende virksomhet
- samlet årlig leiebeløp til den enkelte utleier er under kr 10 000

Oppgaven skal omfatte inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, eiendommens navn og adresse, avtalt leie, leie påløpt i inntektsåret, samt for hvilket tidsrom

den enkelte kontrakt gjelder. Oppgaven skal dessuten opplyse om den opplysningspliktiges navn og adresse, og den skal være underskrevet. Opplysningene skal leveres til skattekontoret innen den 31. januar året etter at utleiekontrakten er inngått. Se samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-3 nr. 3.

2.17 Lønnsopplysningsplikt

Om plikt til å gi lønnsopplysninger ved utbetaling av lønn, pensjon eller annen godtgjørelse for arbeid, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

2.18 Norsk Pasientskadeerstatning

Norsk Pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger siste år, jf. ligningsloven § 5-5 nr. 3 og samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt §§ 5-5-10 til 5-5-15.

2.19 Offentlige myndigheter og innretninger

Offentlige myndigheter og innretninger skal levere oppgaver over erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i inntektsåret og som ikke er rapporteringspliktig etter annen bestemmelse i ligningsloven kapittel 5. Se lignl. § 6-3 nr. 3 og forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetalinger av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. Oppgavene skal leveres til Skattedirektoratet innen 31. januar i året etter inntektsåret, jf. forskriften § 5.

2.20 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond skal levere årlig oversikt til ligningsmyndighetene over medlemskontienes saldo og bevegelser, jf. lignl. § 5-5 nr. 4. Se nærmere i emnet «Pelsdyr».

2.21 Salgsorganisasjon for fisk

Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 2, skal ukrevet gi opplysninger til ligningsmyndighetene om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen, jf. lignl. § 5-5 nr. 6 og samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-5-50 til § 5-5-54.

2.22 Tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring

Institutt som foretar vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter sktl. § 6-42, jf. lignl. § 5-9 bokstav d og samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt § 5-9-30 til § 5-9-35. Nærmere om fradragsretten for slike tilskudd, se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

2.23 Underholdsbidrag

NAV Innkreving og Statens Innkrevingssentral har opplysningsplikt over fradragsberettigede underholdsbidrag som de krever inn fra bidragspliktige, jf. lignl. § 6-3 nr. 4 og forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.

2.24 Utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere

Etter lignl. § 5-6 og samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt §§ 5-6-1 til 5-6-6, skal alle norske og utenlandske næringsdrivende og offentlige organer ukrevet gi opplysninger om oppdrag og underoppdrag, hvor avtalt vederlag er kr 10 000 eller høyere. Opplysningsplikten gjelder bare hvor oppdragstaker er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Opplysningsplikten gjelder dersom oppdraget utføres

– på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i Norge,

– på annet sted som står under oppdragsgiverens kontroll i Norge, eller
– på den norske kontinentalsokkelen

Oppdrag som står under oppdragsgivers kontroll, som nevnt i andre strekpunkt, vil være oppdrag som utføres i oppdragsgivers egne lokaler og oppdrag som utføres på et annet sted som oppdragsgiver faktisk eller rettslig disponerer. Det er ikke avgjørende om oppdragsgiveren eier, leier eller på annen måte har eksklusiv bruksrett til stedet hvor oppdraget utføres. Oppdrag og underoppdrag som utføres på steder som oppdragsgiver ikke har tilgang til, eksempelvis oppdragstakers egne lokaler, omfattes derimot ikke av rapporteringsplikten. Hvis et oppdrag dels utføres på et sted som er under oppdragsgivers kontroll og dels på et sted som han ikke kontrollerer, gjelder rapporteringsplikten ikke hvis bare en helt minimal del av oppdraget utføres hos oppdragsgiver. Dette gjelder for eksempel hvor oppdragstaker bare henter eller leverer varer etc. hos oppdragsgiver, uten å utføre annet arbeid av særlig omfang.

Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren, samt arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget, jf. lignl. § 5-6 nr. 1 annet og tredje punktum.

Nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, hvordan de skal gis og når de skal gis, fremgår av samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt §§ 5-6-1 til 5-6-6.

Opplysningene skal gis til Skatt Vest på fastsatt skjema.

Opplysningsplikt om egne forhold

– *Lignl. kap. 4.*
– *Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen.*
– *Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.*
– *Forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom.*
– *Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlandsk bank).*
– *Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland .*
– *Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse).*
– *Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende .*
– *Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender .*
– *Forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave.*
– *Forskrift av 14. mai 2014 nr. 637 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema.*

1 Generelt

Enhver skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1. Om plikt til å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Om plikt til å levere selskapsoppgave for deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Nedenfor behandles de oppgavene som skal leveres som vedlegg til selvangivelsen eller selskapsoppgaven.

På skatteetaten.no/skjemaer finnes mange av blankettene/skjemaene, samt en oversikt over alle skjemaene.

For å sikre at ligningsmyndighetene får de opplysningene som trengs for å foreta korrekt ligning, kan ligningsmyndighetene foreta kontrollundersøkelse etter kap. 6. Disse reglene er behandlet i emnet «Kontroll».

2 Næringsoppgave mv.

2.1 Generelt

Den som driver virksomhet skal uoppfordret sende inn næringsoppgave sammen med selvangivelsen/selskapsoppgaven, jf. lignl. § 4-4 nr. 1. Til dette benyttes ulike næringsoppgaver utarbeidet av SKD, se nedenfor. Det skal også sendes utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret. Om unntak fra plikten til å levere næringsoppgave for personlig næringsdrivende med brutto driftsinntekt som ikke overstiger kr 50 000, se nedenfor.

Det er fastsatt næringsoppgave for:

-	Næringsdrivende med bare bokføringsplikt («Næringsoppgave 1»)	RF-1175
-	Aksjeselskaper og næringsdrivende som utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven («Næringsoppgave 2»)	RF-1167
-	Forsikringsselskaper mv. («Næringsoppgave 3»)	RF-1170
-	Banker, finansieringsforetak mv. («Næringsoppgave 4»)	RF-1173

Det er fastsatt særskilte oppgaver for:

-	Beregning av virksomhetsinntekt for lottfiskere og særskilt fradrag innen fiske og fangst («Fiske»)	RF-1213
-	Billedkunstnere («Næringsoppgave for billedkunstner»)	RF-1242

2.2 Fritak fra plikten til å levere næringsoppgave for visse personlig næringsdrivende med brutto driftsinntekt som ikke overstiger kr 50 000

2.2.1 Generelt om vilkårene

Personlig skattyter med sum driftsinntekt fra enkeltpersonforetak (tilsvarende post 9900 i næringsoppgave 1) som ikke overstiger kr 50 000, kan på visse vilkår fritas fra plikten til å levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Se forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave.

Følgende vilkår må da være oppfylt

– skattyter må være skattemessig bosatt i Norge
– foretaket må ikke ha årsregnskapsplikt etter regnskapsloven
– det må ikke foreligge registreringsplikt etter merverdiavgiftsloven

2.2.2 Unntak

Fritaket fra plikten til å levere næringsoppgave gjelder ikke i følgende tilfeller

– for reindrift som gjennomsnittslignes, jf. sktl. § 14-82
– for skogbruksinntekt som skal gjennomsnittslignes, jf. sktl. § 14-81
– hvis næringsinntekten kreves fordelt med ektefelle
– hvis skattyter driver mer enn én virksomhet
– hvis virksomhetsinntekten skal skattlegges i mer enn én kommune
– hvis det foreligger plikt til å levere enten
  – RF-1223 «Drosje- og lastebilnæring», eller
  – RF-1189 «Utleie mv. av fast eiendom» sammen med RF-1084 «Avskrivning», og det samtidig kreves fradrag for avskrivninger knyttet til både utleien av fast eiendom og næringsvirksomheten

2.2.3 Føring i selvangivelsen

Skattyter som benytter seg av fritaket fra å levere næringsoppgave, skal oppgi brutto driftsinntekter, totale fradragsberettigede driftskostnader og driftsresultat direkte i «Selvangivelse for næringsdrivende mv.» (RF-1030) i egne felt «For enkeltpersonforetak som ikke leverer næringsoppgave».

2.2.4 Lemping av plikten til å levere skjemaet «Beregning av personinntekt»

Skattyter som benytter seg av fritaket fra plikten til å levere næringsoppgave, plikter heller ikke å levere skjemaet «Beregning av personinntekt» (RF-1224), jf. forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave § 1 nr. 2. Det skal fortsatt fastsettes personinntekt for denne gruppen med lave driftsinntekter, men skattyters bruk av skjemaet er i disse tilfellene frivillig. Leverer ikke skattyter dette skjemaet, legges det beløpet som fremkommer i selvangivelsens post for næringsinntekt til grunn som beregnet personinntekt ved skatteberegningen. Negativ personinntekt kan bare fremføres hvis skattyter leverer skjemaet «Beregning av personinntekt» (RF-1224).

2.3 Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom

Det er fastsatt skjema for årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom (RF-1189) som skal leveres av alle som leier ut fast eiendom. Plikten til å levere skjemaet gjelder likevel ikke dersom utleien gjelder følgende

- fritidsbolig som skal fritakslignes
- boligeiendom som skal fritakslignes
- utleie som er tatt med i en næringsoppgave

Skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189), likestilles med næringsoppgave, selv om det ikke er virksomhet å leie ut eiendommen, jf. lignl. § 4-4 nr. 1.

3 Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende

3.1 Generelt

3.1.1 Oppgaveplikt

Selskaper og innretninger som har hatt transaksjoner med nærstående i løpet av inntektsåret skal gi opplysninger i egen oppgave, jf. lignl. § 4-12 og Ot.prp. nr. 62 (2006-2007). Reglene gjelder både innenlandske transaksjoner og transaksjoner på tvers av landegrensene.

Oppgaveplikten omfatter transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Slike transaksjoner omtales som kontrollerte transaksjoner. Med dette forstås transaksjoner (for eksempel salg) og overføringer (for eksempel beløp belastet for konserninterne tjenester) mellom selskaper eller innretninger som er nærstående etter lignl. § 4-12 nr. 4 og disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket, jf. lignl. 4-12 nr. 5. Med mellomværender forstås alle typer konserninterne fordringer og gjeld, samt garantier. Både formelle låneavtaler og mer uformelle interne gjeldsforhold som er oppstått som følge av interntransaksjoner, omfattes av oppgaveplikten.

Det er utarbeidet et eget skjema, «Kontrollerte transaksjoner og mellomværende» (RF-1123), som må fylles ut for å oppfylle oppgaveplikten. Skjemaet skal leveres sammen med selvangivelsen eller selskapsoppgaven.

3.1.2 Dokumentasjonsplikt

Reglene om dokumentasjonsplikt i lignl. § 4-12 nr. 2 omfatter i utgangspunktet de samme selskapene eller innretningene som er omfattet av oppgaveplikten. Om reglene om dokumentasjonsplikt, se emnet «Utland – internprising (transfer pricing)», pkt. 6.

3.2 Skattytere som omfattes av oppgaveplikten

Selskap og innretning som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av lignl. § 4-2 nr. 1, samt selskap som har plikt til å levere selskapsoppgave i medhold av lignl. § 4-9 nr. 1, omfattes av oppgaveplikten. Dette innebærer at oppgaveplikten blant annet omfatter

- aksjeselskap/allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak
- samvirkeforetak
- stiftelser
- deltakerlignede selskaper

– deltakerlignede selskaper hvor noen av deltakerne er skattepliktige til Norge
– hovedkontor og faste driftssteder

Staten, fylkeskommuner og kommuner regnes ikke som innretninger med oppgaveplikt, jf. lignl. § 4-12 nr. 6. Selskaper som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten har heller ikke oppgaveplikt, se Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 15.4.1.

Selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres med minst 50 % av en fylkeskommune eller en kommune, har likevel oppgaveplikt for transaksjoner og mellomværender med denne kommunen/fylkeskommunen.

Transaksjoner mellom fysiske personer og selskap mv. omfattes ikke av oppgaveplikten.

3.3 Nærstående

Oppgaveplikten gjelder transaksjoner og mellomværender som selskaper og innretninger som nevnt i pkt. 3.2 har med nærstående. Begrepet nærstående er definert i lignl. § 4-12 nr. 4, og omfatter

– selskap eller innretning som den oppgave- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
– person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgave- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 %
– selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b), direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
– nærstående person etter bokstav b) sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %

Bestemmelsen omfatter både selskap mv. som skattyteren har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og personer og selskap mv. som har betydelig direkte eierinteresse i skattyteren. Fysiske personer omfattes av kretsen av hvem som skal anses som nærstående, selv om skattyters transaksjoner med fysiske personer ikke omfattes av oppgaveplikten.

Ikke enhver tilknytning mellom subjektene er tilstrekkelig for å utløse oppgaveplikt. Terskelen gjelder ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll av mer enn 50 % av det tilknyttede subjektet. Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %.

Eksempel

Selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C. En matematisk beregning av As eierandel i selskap C vil være en eierandel på 49 %. Kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %.

Den oppgavepliktige skal i skjemaet i tillegg opplyse om noen av selskapene mv. eier eller kontrollerer mer enn 90 % av den oppgavepliktige eller om den oppgavepliktige eier eller kontrollerer mer enn 90 % av et selskap mv.

3.4 Oppgavepliktens omfang

Alle transaksjoner som er gjennomført mens kravene til eierandel eller kontroll er oppfylt, skal i utgangspunktet omfattes av oppgaveplikten.

I utenlandsforhold er det ikke et krav at transaksjonene må være foretatt mellom selvstendige juridiske enheter for å omfattes av oppgaveplikten. Også økonomiske forhold mellom et utenlandsk foretak og dets faste driftssted i Norge og mellom et norsk foretak og dets faste driftssted i utlandet omfattes av reglene, jf. lignl. § 4-12 nr. 5. Med fast driftssted forstås en virksomhet som utgjør et fast driftssted eller skal regnes som et fast driftssted i medhold av bestemmelser i skatteavtaler som Norge har inngått. Når den aktuelle virksomheten ikke reguleres av skatteavtale som Norge har inngått, skal virksomheten anses å utgjøre fast driftssted når vilkårene i OECDs mønsteravtale art. 5

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

er oppfylt. Se forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende § 1 fjerde ledd.

3.5 Unntak fra oppgaveplikten

For selskaper eller innretninger som i inntektsåret har hatt kontrollerte transaksjoner med samlet verdi på mindre enn kr 10 mill. og ved utgangen av inntektsåret har mindre enn kr 25 mill. i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger, jf. lignl. § 4-12 nr. 4, er det ingen oppgaveplikt, jf. forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende § 1 første ledd. For kommunale og fylkeskommunale selskaper og innretninger som har oppgaveplikt, se pkt. 3.2, medregnes transaksjoner og mellomværender med kommunen/fylkeskommunen, se forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender § 1 tredje ledd. Har et selskap mv. i løpet av inntektsåret overført eiendeler, rettigheter eller forpliktelser uten vederlag (formuesobjekter, immaterielle eiendeler eller rettigheter til slike immaterielle eiendeler) til nærstående selskaper mv. etter lignl. § 4-12 nr. 4 eller mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket, er det likevel oppgaveplikt, til tross for at beløpsgrensene ikke er oppfylt. Fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer som gjennomføres med skattemessig kontinuitet, omfattes ikke av oppgaveplikten, se FIN 18. april 2008 i Utv. 2008/698. Derimot er det oppgaveplikt i de tilfeller hvor det er foretatt andre omstruktureringer hvor forretningsmodeller, driftsmønstre, strategier eller risiko er flyttet innen konsernet.

Reglene gjelder ikke for mellomværender mellom pensjonskasser og deres sponsorforetak i form av spare- og pensjonsforsikringspremier, samt premiereserver.

Skattytere som leverer skjemaet «Regnskapsutdrag» (RF-1045) fritas for plikten til å levere skjemaet «Kontrollerte transaksjoner og mellomværende» (RF-1123).

3.6 Unnlatt innlevering av skjemaetluriktige opplysninger

Dersom skjemaet RF-1123 ikke er levert, kan det foretas skjønnsligning av skattyteren, jf. lignl. § 8-2 nr. 3. Om ileggelse av tilleggsskatt dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i skjemaet, se emnet «Tilleggsskatt».

4 Utland

4.1 Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)

Om deltakernes opplysningsplikt, se forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (lignl.). Det er fastsatt egne skjema for NOKUS-selskap (RF-1245) og deltakere i NOKUS-selskap (RF-1246).

4.2 Opplysninger om konto i utenlandsk bank

Skattyter som har konto i utenlandsk bank, eller som har hatt slik konto i inntektsåret, skal vedlegge selvangivelsen en oppgave med opplysninger om innestående på kontoen ved årets begynnelse og slutt, eventuelt ved kontoens opprettelse og/eller avslutning, samt avkastning på kontoen i året. Opplysningene skal gis på skjemaet RF-1231. Her skal det også gis opplysninger om BSU-sparing i bank i en annen EØS-stat.

Selskaper mv. skal levere slike opplysninger på Norges Banks månedsoppgave (skjema 2 A) for desember, samt for den måneden en konto er opprettet eller avsluttet. Personlige skattytere skal levere slike opplysninger på skjemaet «Bankinnskudd i utlandet» (RF-1231).

4.3 Skjema for forebyggelse av dobbeltbeskatning

4.3.1 Kreditfradrag

Det er fastsatt følgende skjema for skattytere som krever fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet

- «Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kreditfradrag» (RF-1147)
- «Fradrag for skatt betalt i utlandet av selskap – kreditfradrag» (RF-1145)
- «Næringsinntekt skattlagt i utlandet» (RF-1149)

4.3.2 Nedsettelse av inntektsskatt etter den alternative fordelingsmetoden

Skattytere som har inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre stater i skjemaet «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» (RF-1150).

5 Annen opplysningsplikt

Skattyter har plikt til uoppfordret å vedlegge selvangivelsen kvittering, attest eller oppgave for

- renter på gjeld til utenlandsk fordringshaver
- mottatt gevinst på kr 100 000 eller mer i Norsk Tipping A/S (herunder Lotto, Viking Lotto, Tipping, Oddsen, Keno), Rikstoto mv., Den norske stats premielån, utlodning som omfattes av lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv., f.eks. Quick-lotteriet, Extra, skattefri gevinst i lykkespill, konkurranser og lignende tiltak arrangert av massemedia
- særfradrag for sykdomskostnader, legeattest
- ettergitt eller avskrevet lån i Lånekassen

Se forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl).

6 Datautskrift til erstatning for skjema

6.1 Generelt

Det er adgang til å benytte datautskrift i stedet for skjema fastsatt av SKD med hjemmel i lignl. § 4-3 nr. 2, § 4-4 nr. 7. Se SKDs forskrift 14. mai 2014 nr. 637.

Dette innebærer at tilnærmet alle skjemaer som er fastsatt av SKD kan erstattes med datautskrifter, også de fleste kontrolloppgaver, dersom datautskriftene oppfyller kravene nedenfor.

«Lønns- og trekkoppgave» (RF-1015) og «Årsoppgave for arbeidsgiveravgift – Følgeskriv til lønns- og trekkoppgave» (RF-1025) må likevel alltid leveres på originale skjema.

Datautskrift som skal erstatte et av SKDs skjemaer må

- inneholde de samme felter og poster
- inneholde den samme nummerering og tekst (nødvendige forkortelser godtas)
- inneholde samtlige poster (selv om ikke alle anvendes)
- inneholde samme overskrift (navn og RF-nummer)
- ha samme utforming. Herunder må
  - felter
  - poster, og
  - kolonner ha samme plassering
- være av tilnærmet samme papir- og skriftkvalitet, samt
- være av tilnærmet samme format

Det skal fremgå av datautskriftens overskrift at den er en datautskrift. Datautskrifter som erstatter doble skjema (A3-format) kan leveres i A4-format, når hvert ark inneholder opplysninger om skattyters navn, skjemanavn og årstall.

Finner ligningsmyndighetene at innsendt datautskrift ikke tilfredsstiller de ovennevnte kravene, kan det fastsatte skjemaet kreves innsendt i utfylt stand.

6.2 Spesielt om selvangivelse

De som får tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister kan ikke levere datautskrift for selvangivelsen, men må enten levere originalen i undertegnet stand, eller levere den elektronisk, se nedenfor. Om ordningen med leveringsfritak, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende, «Selvangivelse for aksjeselskaper, mv.» (RF-1028) og «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap (KS, ANS mv.)» (RF-1215), kan leveres som datautskrift.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Elektronisk levering av selvangivelsen mv.

Som hovedregel kan alle levere selvangivelse med vedlegg elektronisk, med unntak av personer som er skattemessig bosatt på Svalbard.

Ved elektronisk innlevering av ligningsdokumenter for personlig næringsdrivende og selskaper, leveres opplysningene kun til ett sentralt mottak (Altinn). Dette gjelder også i de tilfellene det foreligger skatteplikt til flere kommuner. Tilgang til Altinn er basert på engangskoder som sendes i posten dersom den som kan opptre på vegne av selskapet er registrert med adresse enten i skattemanntallet eller i Brønnøysundregistrene.

Skjemaene «Selskapsoppgave for NOKUS» (RF-1245) og «Selskapet sitt skjema over deltaker i NOKUS» (RF-1234), kan ikke leveres elektronisk. Det samme gjelder «Skjema for beregning av normprisinntekt» (RF-1118) og «Skjema for beregning av frinntekt» (RF-1120), som skal leveres til Oljeskattekontoret.

8 Opplysninger fra skattyter etter særskilt oppfordring

Lignl. § 4-8 om at skattekontoret kan oppfordre selvangivelsespliktig skattyter til å gi tilleggsopplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for ligningen, er opphevet med virkning fra 1. juli 2013. Opphevelsen er imidlertid ikke til hinder for at skattekontoret kan oppfordre skattyter til å gi opplysninger, se Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.4.5.1. Om ligningsmyndighetenes adgang til å pålegge skattyter å gi opplysninger, se emnet «Kontroll».

Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet

- *Lignl. § 9-6 og § 11-1.*
- *Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven)*
- *Lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (sivilombudsmannsloven).*
- *Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen av Stortinget 19. februar 1980 nr. 9862.*
- *Instruks for utøvelsen av Statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet, fastsatt av Skattedirektoratet 1. desember 2011.*

1 Generelt

I dette emnet omtales skattyters mulighet til å få sin sak vurdert av andre myndigheter når klageadgangen overfor ligningsmyndighetene er uttømt.

Skattyter har i prinsippet to muligheter for å gå videre med sin sak. Saken kan bringes inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen (Sivilombudsmannen) og/eller for domstolen.

2 Klage til Sivilombudsmannen

2.1 Hvilke saker kan tas opp til behandling av Sivilombudsmannen

Enhver som mener å ha vært utsatt for urett fra den offentlige forvaltnings side, kan klage til Sivilombudsmannen. Dette gjelder også skattytere som mener å ha blitt utsatt for urett ved ligningsbehandlingen. Man har imidlertid ikke et rettslig krav på å få sin klage realitetsbehandlet av Sivilombudsmannen.

Dersom den ordinære klageadgangen ikke er uttømt, vil Sivilombudsmannen normalt ikke behandle klagen, se Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen § 5 første ledd.

Sivilombudsmannens behandling av saker er gratis.

2.2 Klagefrist

Klagen må settes frem innen 1 år etter at den tjenestehandling eller det forhold det klages over ble foretatt eller opphørte. Har klageren brakt saken inn for høyere forvaltningsorgan, regnes fristen fra det tidspunkt denne myndigheten treffer sin avgjørelse, se nærmere sivilombudsmannsloven § 6.

Sivilombudsmannen kan imidlertid velge å behandle saker av eget tiltak, og er i så fall ikke bundet av fristen.

2.3 Utforming av klagen

Klagen bør være utformet skriftlig og underskrevet av klageren eller en som handler på hans vegne. Hvis klagen settes fram muntlig for Sivilombudsmannen, skal han sørge for at den straks blir satt opp skriftlig og underskrevet av klageren, se Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen § 3 første ledd. Klage sendes direkte til Sivilombudsmannen, Postboks 3 Sentrum, 0101 Oslo.

Klagen bør være begrunnet. Skattyter bør også legge ved sine bevis og andre dokumenter i saken. Sivilombudsmannen avgjør deretter om det er tilstrekkelig grunn til å realitetsbehandle klagen.

2.4 Sivilombudsmannens kompetanse

Sivilombudsmannen har ingen direkte avgjørelsesmyndighet, men har rett til å uttale sin mening om forhold som går inn under hans arbeidsområde.

Sivilombudsmannen kan påpeke at det er gjort feil eller utvist forsømmelig forhold i den offentlige forvaltning. Kommer Sivilombudsmannen til at en avgjørelse må anses ugyldig eller klart urimelig, eller klart strider mot god forvaltningspraksis, kan han gi uttrykk for dette. Mener Sivilombudsmannen at det knytter seg begrunnet tvil til forhold av betydning i saken, kan han gjøre vedkommende forvaltningsorgan oppmerksom på det, se sivilombudsmannsloven § 10.

Finner Sivilombudsmannen at det foreligger forhold som kan medføre erstatningsansvar, kan han etter omstendighetene gi uttrykk for at det bør ytes erstatning. Han kan videre la saken bero med retting av feilen eller med den forklaring som gis.

Sivilombudsmannen skal gi klageren og den eller dem saken angår underretning om resultatet av sin behandling av en sak. Han kan også gi overordnet forvaltningsorgan slik underretning.

For mer informasjon om Sivilombudsmannens arbeid, se Sivilombudsmannen.no.

2.5 Hvordan ligningsmyndighetene skal forholde seg

Henvendelser fra Sivilombudsmannen skal prioriteres.

Anmoder Sivilombudsmannen om at den påklagede saken bør vurderes på nytt, skal dette gjøres. Ved den nye behandlingen skal det legges stor vekt på de bemerkninger Sivilombudsmannen har til vedtaket. Dersom Sivilombudsmannen kommer til at vedtaket er formelt ugyldig, skal saken behandles og rettes opp av det ligningsorgan som traff vedtaket. Dersom vedtaket er feilaktig, men ellers formelt gyldig, skal det behandles av det overordnede ligningsorgan etter reglene i ligningsloven kapittel 9. Dette vil gjelde også i saker som tas opp til ny vurdering og eventuelt endring etter anbefaling fra ombudsmannen. Er det Riksskattenemnda som har truffet det vedtaket som det klages over, behandles saken på nytt av Riksskattenemnda.

Dersom Sivilombudsmannen anser det påklagede vedtaket som ugyldig, skal Sivilombudsmannens uttalelse legges til grunn ved den nye behandlingen, med mindre det er forhold som tyder på at denne inneholder feil. Spørsmålet tas i så fall opp med Skattedirektoratet.

De generelle fristene for overprøving etter lignl. § 9-6 er ikke til hinder for endring av ligning på bakgrunn av Sivilombudsmannens uttalelse, jf. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav d. Se nærmere om dette i emnet «Endringssak – endring uten klage»pkt. 4.8.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Rettslig prøving

3.1 Generelt

Her behandles forhold som gjør seg særlig gjeldende ved rettslig prøving av ligningsavgjørelser. Generelle regler for sivile søksmål behandles ikke. Ligningsavgjørelser kan også være gjenstand for erstatningssøksmål.

3.2 Ligningsavgjørelse

Ligningsavgjørelse kan kreves rettslig prøvet. Rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattyteren skal skje etter lignl. § 11-1.

Saken kan prøves rettslig på et hvert trinn i ligningsbehandlingen. Det er ikke noe krav at klageadgangen er uttømt. Det må imidlertid foreligge en ligningsavgjørelse.

En ligningsavgjørelse er et enkeltvedtak som gjelder en (fysisk eller juridisk) persons plikt til å svare skatt av formue og inntekt. Dette omfatter spørsmål om en formues- eller inntektspost er skattepliktig, fastsettingen av størrelsen på formuen og/eller inntekten, fastsettingen av den skatt som skal svares av grunnlaget, fastsettingen av skatteklasse, vedtak om forsinkelsesavgift og tilleggsskatt mv. Vedtak om kildeskatt som er ilagt en utenlandsk aksjonær regnes også som en ligningsavgjørelse, se Utv. 2011/1 (Rt. 2010 s. 1500). En avgjørelse som nekter realitetsbehandling av en klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 7, kan også prøves rettslig, se Utv. 1992/21 (Rt. 1991 s. 1396) (HRK) og Utv. 1998/1106 (Rt. 1998 s. 572). Nærmere om søksmålsfristen, se pkt. 3.8.1. Vedtak som gjelder selve saksbehandlingen kan ikke anses som ligningsavgjørelse. En saksbehandlingsfeil kan imidlertid påberopes som grunnlag for at et ligningsvedtak er ugyldig.

Bindende forhåndsuttalelser avgitt etter lignl. kap. 3A kan ikke prøves for domstolen, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2. Det samme gjelder skattekontorets veiledende uttalelser om hvordan bestemmelser i skatteloven er å forstå.

Et søksmål anlagt som et krav om tilbakebetaling av urettmessig innbetalt skatt, anses som prøving av ligningsavgjørelse i denne sammenheng. Nærmere om dette, se Utv. 2006/1429 (Rt. 2006/1265) og Utv. 2011/1 (Rt. 2010/1500).

3.3 Hvem som kan kreve rettslig prøving

Som utgangspunkt er det bare skattyter selv om kan reise søksmål om gyldigheten av en ligningsavgjørelse. Et deltakerlignet selskap kan reise søksmål om fastsetting av inntekt og formue fra selskapet, jf. lignl. § 11-1 nr. 1. Oppdragsgiver som er ilagt tvangsmulkt etter lignl. § 10-6, gebyr etter lignl. § 10-8 eller ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddsskatt etter lignl. § 10-7 kan også kreve rettslig prøving av slik avgjørelse. Andre kan ikke kreve rettslig prøving av gyldigheten av en ligningsavgjørelse, selv om vedkommende ellers måtte ha rettslig interesse etter tvl. § 1-3 annet ledd, se Rt. 1996/596 og Utv. 2005/707 (Rt. 2005/597). I forbindelse med søksmål mot staten fra selskap som etter sktl. § 10-13 holdes ansvarlig for kildeskatt ilignet aksjonærer bosatt i utlandet (betalingsforpliktelsen) kan imidlertid skattekravet prøves prejudisielt, se Utv. 2012/383 (Rt. 2012/159). Høyesterett kom her til at selskapet hadde rettslig interesse etter tvl. § 1-3 annet ledd.

3.4 Hva som kan prøves

Domstolene kan overprøve ligningsmyndighetenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Domstolene kan også prøve om det er feil ved saksbehandlingen, men brudd på saksbehandlingsregler medfører ikke at ligningsvedtaket er ugyldig, hvis det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, jf. lignl. § 3-12. Bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen kan også overprøves hvor bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer, for eksempel verdsettinger, fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettingen av mengder. Domstolene kan således prøve skjønnsutøvelsen etter lignl. § 8-1 første ledd tredje punktum, se bl.a. Utv. 2009/146 (Rt. 2009/105) (avsnitt 112) og Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025) (avsnitt 56).

Hvor det er foretatt skjønnsligning etter lignl. § 8-2 kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn er oppfylt, om skjønnet bygger på riktig faktum og om det foreligger saksbehandlingsfeil.

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kan domstolene på tilsvarende måte prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve selve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025).

Tilsvarende gjelder spørsmålet om en sak skal realitetsbehandles lignl. § 9-5 nr. 7.

Hvor det er begrenset adgang til å overprøve skjønnet, har domstolene likevel rett til å prøve om skjønnet bygger på riktig rettsanvendelse, riktig faktum, om det er åpenbart urimelig, vilkårlig eller bygger på usaklig forskjellsbehandling. Se bl.a. LRD 12.03.2014 i Utv. 2014/861 hvor det ikke var grovt urimelig av ligningsmyndighetene å ikke etterkomme skattyters anmodning om å ta skattyters klage opp til realitetsbehandling.

Ved den rettslige prøving står domstolene fritt i sin rettsanvendelse. Domstolene kan for eksempel opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på. Det er imidlertid en forutsetning at domstolene behandler den samme privatrettslige disposisjon som ligningsavgjørelsen bygger på. Om et tilfelle der statens subsidiære anførsel overfor Høyesterett gjaldt en annen privatrettslig disposisjon enn den som Rikskattenemnda bygget sitt vedtak på, se HRD av 1. september 2010 i Utv. 2010/1285 (Rt. 2010/999) (First Securities ASA).

Skattyter kan påberope seg nye rettslige anførsler som ikke er fremlagt for skattekontoret, dersom anførslene er knyttet til faktiske opplysninger som har vært fremlagt for ligningsmyndighetene, se HRD i Utv. 2014/1693 (Rt. 2014/760) (Terratec AS). Se også LRD av 23. september 2011(Gulating) i Utv. 2011/1405, hvor ligningen ble opphevet som følge av ligningsmyndighetenes mangelfulle veiledning om en rettsregel, som skattyter kunne påberopt seg.

En mer detaljert gjennomgang av skatteetatens utøvelse av statens partsstilling fremgår av «Instruks for utøvelsen av Statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet» fastsatt av Skattedirektoratet 1. desember 2011.

3.5 Part

Krav fra skattyter om rettslig prøving av ligningsavgjørelse skal rettes mot staten som saksøkt, jf. lignl. § 11-1 nr. 1.

Statens partsstilling utøves av skattekontoret for den regionen der det angrepne vedtaket er truffet. Har Riksskattenemnda truffet vedtaket, utøves partsstillingen av Skattedirektoratet, se lignl. § 11-1 nr. 2.

3.6 Verneting

Søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Hva som er alminnelig verneting, fremgår av tvisteloven § 4-4, mens avtalt verneting er regulert i tvisteloven § 4-6. Er søksmålet anlagt ved feil domstol, avvises ikke saken, men henvises til rett stedlig kompetent domstol, jf. tvisteloven § 4-7. Rett verneting i skattesaker er angitt i lignl. § 11-1 nr. 2 første punktum. Saksøker kan ifølge tvisteloven § 4-5 velge om søksmål skal anlegges ved sitt eget alminnelige verneting, eller saksøktes (statens) verneting som er Oslo.

3.7 Varsel før sak reises

Parten skal varsle den det er aktuelt å gå til søksmål mot før sak reises, jf. tvisteloven § 5-2. Formålet med varselet er å avverge en rettssak ved at tvisten løses i minnelighet. Skattekontorets kompetanse til å endre ligningen på dette stadium er imidlertid begrenset, se nærmere om dette i emnet «Endringssak – endring uten klage».

Den som varsles skal innen rimelig tid ta stilling til kravet og grunnlaget for det, jf. tvisteloven § 5-2 annet ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Varsel er ingen betingelse for å reise sak for tingretten. Varsel om stevning eller unnlatelse av slikt varsel påvirker ikke søksmålsfristen. Manglende varsel eller manglende svar på varsel kan kun få konsekvenser for sakskostnadsavgjørelsen.

Forutsetningen for at manglende varsel skal få konsekvenser for sakskostnadene, er at saksanlegg kunne vært unngått dersom varsel hadde vært gitt, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav b. Dette vil normalt ikke være tilfelle for skatte- og avgiftssaker, se Ot.prp. nr. 51 (2004-2005) s. 82.

3.8 Søksmålsfrist

3.8.1 Generelt

Søksmål må reises innen 6 måneder etter at skatteoppgjøret eller vedtak i endringssak ble sendt skattyteren, se lignl. § 11-1 nr. 4. Avvises en klage uten at den realitetsbehandles, anses avvisningsvedtaket ikke som et vedtak i endringssak som utløser ny søksmålsfrist, se Utv. 1992/21 (Rt. 1991 s. 1396 (HRK)), Utv. 1998/1106 (Rt. 1998 s. 572) og LRD (Borgarting) av 7. juni 2010 i Utv. 2010/1111 (Ledertips AS)

Når endringssak er gjennomført ved forenklet vedtaksform etter lignl. § 3-11 nr. 4, jf. § 8-3 nr. 5, regnes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren, se lignl. § 11-1 nr. 4.

Ved oversittelse av søksmålsfristen kan det gis oppfriskning etter reglene i tvisteloven § 16-12 til § 16-14.

Ligningsmyndighetene kan samtykke i at søksmål blir anlagt etter at søksmålsfristen er utløpt, jf. HRD i Utv. 2011/1 (Rt. 2010/1500) avsnitt 86. Slikt samtykke gis i praksis kun i helt spesielle tilfeller.

En mangelfull stevning anses ikke for sent fremsatt dersom den ble inngitt innen søksmålsfristen, og retting skjer innen den fristen retten har satt, jf. tvisteloven § 16-5 tredje ledd.

3.8.2 Særlig om kildeskatt

Søksmål til prøving av ligningen i saker om kildeskatt på utbytte må reises innen 1. juli året etter ligningsåret, likevel slik at søksmål til prøving av et endringsvedtak kan reises innen 6 måneder etter at vedtaket ble sendt skattyter.

3.8.3 Særlig om brudd på EØS-rettslige regler

Søksmålsfristen i lignl. § 11-1 nr. 4 gjelder hvor det kreves tilbakebetaling av skatt som følge av at ligningen er i strid med EØS-rettslige regler. Derimot gjelder fristen ikke ved søksmål med krav om erstatning for påført tap som følge av mangelfull gjennomføring i norsk skattelovgivning av EØS-avtalen, se HRD i Utv. 2011/1 (Rt. 2010/1500) og HRD i Utv. 2006/1429 (Rt. 2006/1265).

3.8.4 Innfordringssak

Seksmånedersfristen for søksmål i lignl. § 11-1 nr. 4 gjelder som utgangspunkt også hvor skattyter i en sak om tvangsfullbyrdelse av skattekravet, ønsker at den aktuelle ligningsavgjørelsen skal overprøves av domstolene. Er seksmånedersfristen utløpt, kan skattyter likevel i forbindelse med en klage over en tvangsforføyning påberope seg feil ved og kreve prøving av ligningsavgjørelsen som ligger til grunn for innfordringskravet, forutsatt at det gjøres innen tre måneder etter den forføyning det klages over, jf. sktbl. § 17-1 femte ledd. Bestemmelsen skal forstås slik at skattyter får en ny mulighet til å prøve ligningen hver gang det er gjennomført en tvangsforføyning til inndrivelse av skattekravet, forutsatt at slik prøving kreves innen tre måneder etter forføyningen. Søksmålsadgangen og fristen for denne er således ikke begrenset til første gangs tvangsforføyning. Se Høyesteretts kjennelse 28. januar 2009 (Rt. 2009/86). Tremånedersfristen løper imidlertid fra det avholdes utleggsforretning, jf. Utv. 2012/1343 (Rt. 2012/1188). Under tvangsfullbyrdelsen gir tvangsl. § 4-2 tredje ledd rett til å fremsette enhver innvending mot ligningsvedtakene som kunne vært fremsatt under et søksmål. Adgangen til å fremsette innsigelser begrenses imidlertid av tremånedersfristen i sktbl. § 17-1 femte ledd. Er denne fristen utløpt er det bare innsigelser som gjelder selve

utleggsforretningen som kan påberopes etter tvangsl. § 4-2 tredje ledd, jf. Rt. 2013/1341.

Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven § 16-12 til § 16-14.

3.9 Bevisavskjæring i skattesaker

Hovedregelen er at partene har rett til å føre de bevis de ønsker, jf. tvisteloven § 21-3 tredje ledd.

Domstolen skal prøve vedtaket basert på det faktum som var tilgjengelig for ligningsmyndighetene da vedtaket ble fattet. Skattyter har begrenset adgang til å fremlegge nye bevis for det faktum som er lagt til grunn under den forutgående ligningsbehandlingen. Retten kan avskjære slike nye bevis. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor skattyter hadde en klar oppfordring til å fremlegge bevisene under den forutgående ligningsbehandlingen. Skattyter kan anses for å ha hatt oppfordring til å fremlegge beviset under ligningsbehandlingen selv om skattekontoret ikke kom med en eksplisitt oppfordring om det, se HRD i Rt 2001/1265 og Rt 2002/509. Skattyter har imidlertid adgang til å supplere tidligere opplysninger for domstolen, se HRD i Utv. 2004/9 (Rt. 2003/1821).

Høyesterett har behandlet spørsmål om bevisavskjæring i flere skattesaker; se HRD i Utv. 2006/539 (Rt. 2006/404) (Invensys), HRD i Utv. 2002/673 (Rt. 2002/509), HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Agip), HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes) og HRD i Utv. 1988/390 (Rt. 1988/539)

Høyesterett har også behandlet dette spørsmålet i saker om merverdiavgift, se HRD i Utv. 2004/9 (Rt. 2003/1821) (Hunsbedt) og HRD i Utv. 1997/1112 (Rt. 1995/1768) (Butt).

Tilsvarende begrensning gjelder ikke for statens adgang til å fremlegge nye bevis for faktum, se LRD 16. februar 1981 (Frostating) i Utv. 1981/244. Fremlegger staten slike nye bevis har imidlertid skattyter adgang til å føre motbevis, se HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Agip).

Reglen om bevisavskjæring gjelder ikke for tilleggsskatt, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 10.5.

En part må sette frem innsigelser mot prosesshandlinger så snart parten har mulighet til det, jf. tvisteloven § 9-6 annet ledd. Fremsettes innsigelsen for sent, kan resultatet bli at retten ser bort fra den (prekluderes). Om et tilfelle der retten tillot at staten kunne fremlegge skattyters selvangivelse kort tid før hovedforhandling, se Høyesterett kjennelse 2. mars 2011(Rt. 2011/292).

3.10 Endring av ligning som følge av rettskraftig dom

Skattekontoret skal ta opp spørsmål om endring som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse, jf. lignl.§ 9-5 nr. 2 bokstav a.

Før endring foretas skal skattyter varsles, jf. lignl. § 9-7. Skattyter bør samtidig gjøres oppmerksom på adgangen til å kreve sakskostnader etter lignl. § 9-11 nr. 3. Se nærmere om saksomkostninger i emnet «Endringssak – sakskostnader»pkt. 2.7 og pkt. 2.8

Lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c angir frist for endring av ligning som følge av en domstolsavgjørelse, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 4.7. Om hvilke organer som har kompetanse til treffe endringsvedtak, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 2.1.4.

Fristregelen gjelder bare i forhold til den eller de skattytere som er part i rettssaken og som domstolsavgjørelsen derfor blir rettskraftig overfor, se FIN 19. desember 2002 i Utv. 2003/137.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Partiskatt

1 Inntekt

Godtgjørelse som medlemmer av folkevalgte organer mottar for utførelse av verv som representant for organet, f.eks. som representanter i bystyre, kommunestyre mv., er for medlemmet skattepliktig i sin helhet. Det er uten betydning for skatteplikten at medlemmene har avtalt å overføre hele eller en del av godtgjørelsen til sitt parti, selv om dette skjer før godtgjørelsen er opptjent.

2 Fradrag

Eventuelle fradrag for direkte kostnader knyttet til disse verv følger alminnelige regler. Dersom kostnadene ikke er dekket av den enkelte, men anses å inngå som en del av innbetalt «partiskatt», «gruppekontingent» o.l., vil den del av dette som går til dekning av ellers fradragsberettigede kostnader, være fradragsberettiget.

I Utv. 1976/109 er uttalt:

«Finansdepartementet har fra forskjellige hold mottatt forespørsler om hvilke regler som gjelder for fradrag ved inntektsligningen for bidrag som medlemmer av folkevalgte organer yter til de politiske partier i form av «partiskatt», «gruppekontingent» o.l.

Departementet har antatt at slike bidrag bare er fradragsberettiget så langt de går til dekning av kostnader til sekretærhjelp, korrespondanse o.l. samt gruppens interne møter og som den enkelte representant ellers måtte ha dekket selv. Skattytere som krever fradrag, må godtgjøre overfor ligningsmyndighetene at slike kostnader ville påløpt.

For at størrelsen av de fradragsberettigede kostnader skal kunne fastslås, bør vedkommende parti/gruppe føre særskilt regnskap (eller særskilt konto) for kostnader som faller inn under fradragsretten. Hvor det ikke foreligger nøyaktig oppgave over kostnadenes størrelse, blir fradraget å fastsette skjønnsmessig.

Departementet antar at det ikke skal gis særskilt fradrag for noen del av tilskudd som ovenfor nevnt i de tilfeller hvor skattyteren krever minstefradrag etter skattelovens § 44, første ledd, bokstav g (ny skattelov §§ 6-30 til 6-32).

Det er en forutsetning at fradrag som nevnt ovenfor bare kan gis innenfor rammen av den godtgjørelse som vedkommende representant selv har mottatt for utførelsen av sitt verv.»

Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.

– *Sktl. § 2-12 bokstav b, § 3-1 annet ledd og niende ledd, samt § 15-4.*
– *FSFIN § 3-1-10.*

1 Skattested

Pasienter/beboere i alders- og sykehjem mv. skal i alminnelighet skattlegges i den kommune hvor de er registrert som bosatt i folkeregisteret per 1. november i året forut for inntektsåret, jf. sktl. § 3-1 annet ledd.

Personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i en annen kommune enn bostedskommunen, anses fortsatt bosatt i den kommunen hvor de hadde sitt bosted på innleggelsestidspunktet. Forutsetningen er at det er denne kommunen som fortsatt skal ha det rettslige og økonomiske ansvaret for å tilby plass i alders- eller sykehjem, jf. FSFIN § 3-1-10.

2 Skatteklasse mv. for ektefeller

Bor begge ektefellene i samme institusjon, lignes de normalt under ett i klasse 2 eller særskilt i klasse 1.

Er bare den ene ektefellen i varig forpleining mens den andre bor hjemme, lignes ektefellene hver for seg i klasse 1 (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Det forekommer tilfeller hvor det likevel lønner seg for ektefellene med felles ligning. Denne ligningsmåten skal da benyttes. Dette gjelder selv om de er bosatt i forskjellige kommuner.

Når ektefellene lignes under ett i klasse 2, og det i tillegg til alderspensjon mottas ektefelle- og/eller barnetillegg etter reglene i hhv ftrl. § 3-24 og § 3-25, skal hjemmeværende ektefelle skattlegges for dette som om det var vedkommendes egen pensjon. Det samme gjelder for uføretrygdede som mottar barnetillegg, samt for uføretrygdede som etter omregning av sin tidligere uførepensjon til uføretrygd mottar ektefelletillegg, se forskrift 03.07.2014 nr. 947 om omregning av uførepensjon til uføretrygd § 8.

Barnetillegget inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget sammen med hovedytelsen, se sktl. § 6-32 første ledd bokstavene a og b jf. § 6-31 første ledd bokstavene a og b. Det gis eget minstefradrag i ektefelletillegget, bortsett fra i ektefelletillegg som er skattefritt etter sktl. § 5-43 første ledd bokstav j, se sktl. § 6-32 annet ledd annet punktum.

Ektefelletillegget i uføretrygden skal skattlegges som lønn, og nedre grense for minstefradraget er kr 31 800, se sktl. § 6-32 første ledd bokstavene a og c jf. SSV § 6-1.

Minstefradraget skal beregnes særskilt for hver av ektefellene som lignes under ett, se sktl. § 6-32 annet ledd første punktum. I noen tilfeller vil ektefelle- og barnetillegg være utbetalt til hjemmeværende, mens det i andre tilfeller kan være utbetalt sammen med pasientens/beboerens egen pensjon og/eller uføretrygd. Ligning av ektefellen skal gjennomføres som nevnt ovenfor, uansett hvordan beløpene er utbetalt og innrapportert.

3 Særfradrag

Reglene i sktl. § 6-81 om særfradrag for mottaker av uførepensjon er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2015. Det er gitt overgangsregler for inntektsårene 2015-2017, se nærmere emnet «Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne», pkt. 3.1

Bor begge ektefeller på samme institusjon, gis særfradrag for uførhet mv. etter overgangsreglene etter de vanlige regler for ektefeller.

Er bare den ene ektefellen i varig forpleining mens den andre bor hjemme, fastsettes særfradrag særskilt etter overgangsreglene for hver av dem på samme måte som for enslige (for hver måned de bor atskilt). Det samme gjelder når ektefellene bor på hver sin institusjon.

4 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Skattefradraget for pensjonsinntekt fastsettes individuelt, uten hensyn til en eventuell ektefelles eller meldepliktig samboers pensjonsinntekt. Se nærmere emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt».

5 Inntekt

5.1 Aldershjem/sykehjem

For skattytere som bor i aldershjem eller sykehjem (pleiehjem), skal brutto pensjon og brutto uføretrygd lønnsrapporteres og skattlegges.

Regler om reduksjon av ytelser fra folketrygden ved opphold i institusjon er tatt inn i folketrygdloven, se bl.a. ftrl. § 12-19 (uføretrygd), ftrl. § 19-21 og § 20-22 (alderspensjon).

NAV skal bare innrapportere det beløpet som utgjør den reduserte ytelsen til pasienten. Bare den innrapporterte delen av pensjonen er skattepliktig.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Verdsetting av egen bolig

Om verdsetting av egen bolig for personer som har opphold i alders- og sykehjem mv., se emnet «Bolig – formue», pkt. 2.6.1.

Pelsdyr

- *Sktl. § 4-11 første ledd, § 8-1 første ledd bokstav a og annet ledd, § 14-22 og § 14-43 annet ledd.*
- *Lignl. § 5-5 nr. 4 og § 5-3 nr. 1 bokstav b.*
- *FSFIN § 8-1-1.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 3-1-4.*

1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

3 Næringsoppgave

Alle som driver pelsdyrnæring skal levere næringsoppgave til skattekontoret.

Foretak som bare har bokføringsplikt, og som ikke utarbeider årsregnskap skal levere «Næringsoppgave 1» (RF-1175) og skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Aksjeselskap og andre som utarbeider årsregnskap (pliktig eller frivillig), skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

Skattyter som har innestående midler på konto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere utfylt næringsoppgave selv om virksomheten ellers er opphørt.

4 Skattestedet

For personlige skattytere er drift av pelsdyrgård underlagt bestemmelsene om stedbunden beskatning, se emnet «Skattestedet».

5 Formue

5.1 Pelsdyrgård

Pelsdyrgård inngår normalt i ligningsverdien for den faste eiendommen ved formuesligningen, jf. sktl. § 4-11 første ledd.

5.2 Dyr og skinn

Verdien av dyr og skinn settes til tilvirkningsverdi etter normalsatser fastsatt i takseringsreglene § 3-1-4 a 5.

5.3 Fôrlager

Innkjøpt fôrlager verdsettes etter vanlige regler, se emnet «Varebeholdning».

5.4 Bonusfond

Innestående på bonusfond, inklusive godskrevne renter per 31. desember er skattepliktig formue.

5.5 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond

Innestående i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond, inklusive godskrevne renter, skal tas med i formuen, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Se for øvrig pkt. 9.3.3.

6 Tidfesting av inntekter og kostnader

6.1 Enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap

6.1.1 Generelt

For pelsdyrnæring som drives i enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap, legges de vanlige reglene til grunn for tidfestingen, med følgende særskilte unntak:

- Innkjøpte dyr fradragsføres i innkjøpsåret eller nedskrives over flere år, se nedenfor.
- Tilvekst av dyr regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.
- Tilvirkningsverdien av skinn tas til inntekt det år skinnet markedsføres, selv om det ikke er solgt, se nedenfor.

6.1.2 Overføring av dyr eller skinn til annen kommune

Dyr eller skinn regnes som realisert for deres antatte omsetningsverdi, når de blir overført til annen kommune i forbindelse med flytting av virksomheten, se sktl. § 14-22. Dette gjelder også for dyr som settes bort i pensjon.

Dyr eller skinn skal behandles som inntekt i fraflyttingskommunen og som innkjøp av dyr eller skinn i tilflyttingskommunen. For personlige næringsdrivende bør det innrømmes en rask nedskrivning av overførte dyr, se SKD 30. juni 1965 i Utv. 1965/293.

6.2 Aksjeselskaper mv.

For aksjeselskaper mv. gjelder ikke de særskilte unntakene for ligning av pelsdyrnæring, jf. sktl. § 14-22 som bare gjelder for enkeltpersonforetak og ansvarlig selskap. Endring i beholdning av dyr og skinn skal påvirke inntekten i aksjeselskap. Dette gjelder også skinn på lager hos selskapet, se pkt. 7.2.

6.3 Realisasjon av driftsmidler

Om tidfesting ved inntektsføring av vederlag/gevinst eller fradragsføring av tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

6.4 Ufrivillig realisasjon

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av pelsdyrgård og/eller pelsdyrbestand, se emnet «Betinget skattefritak».

7 Beholdningers innvirkning på inntekten

7.1 Enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap

7.1.1 Pelsdyrbesetning

Verdiendring i pelsdyrbesetning påvirker ikke inntekten for enkeltpersonforetak eller deltakerlignede selskap, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a og § 14-22. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne er et aksjeselskap.

7.1.2 Markedsførte skinn

Tilvirkningsverdien av markedsførte skinn skal alltid tas med ved fastsetting av inntekten. SKD fastsetter årlig normalsatser for verdsetting av markedsførte skinn, se takseringsreglene § 3-1-4 a 5. Satsene er de samme som nyttes ved fastsetting av formuen. Skinn anses markedsført når de er levert for salg til skinnauksjonene.

7.1.3 Innkjøpte dyr

Nyinnkjøpte dyr som bare tjener til vedlikehold av den eksisterende bestanden, kan fradragsføres direkte. Må bestanden av dyr nedpelses, f.eks. pga. smittsom sykdom, kan kjøpesummen for ny besetning inntil samme antall som tidligere fradragsføres direkte. I alle andre tilfeller skal innkjøpte dyr føres opp som beholdning, og avskrives lineært med 20 % per år.

7.2 Aksjeselskaper

Verdiendring i beholdning påvirker inntekten for aksjeselskaper ved at det tas hensyn til beholdning av dyr og skinn ved årets begynnelse og slutt. SKD's satser for dyr og skinn

i takseringsreglene § 3-1-4 a 5) brukes. For aksjeselskaper vil markedsførte skinn som ikke er solgt, ikke anses som realisert, men inngå i beholdningen ved årets slutt.

7.3 Verdsetting av skinn markedsført i tidligere år

En del oppdrettere kan ha liggende skinn for flere år hos sine skinnmottakere. Selv om salgsverdien av skinnene er redusert, skal likevel skinnenes verdi bli stående uforandret, se emnet «Varebeholdning».

8 Avskrivning

Husdyrbygg i jord- og skogbruk, herunder pelsdyrhaller, avskrives med inntil 6 %. Nærmere om dette, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 9.2.

Pelsdyrgårder (enkle skur) kan avskrives etter reglene om forhøyet avskrivningssats med inntil 10 % som «bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen», jf. sktl. § 14-43 annet ledd.

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Om fradragsføring/nedskrivning av kjøpesummen for pelsdyr, se ovenfor.

9 Bonusfond Oslo Skinnauksjoner

9.1 Generelt

Det er ikke foretatt avsetning på bonusfond etter 1987. Ordningen er derfor i ferd med å bli avviklet.

9.2 Bonusåret

Bonusåret følger kalenderåret.

9.3 Tidfesting

9.3.1 Generelt

Vanlig praksis til og med inntektsåret 1989 har vært at bonus først er blitt skattlagt i uttaksåret. Denne praksis kan fortsette inntil videre for bonus som er godskrevet før 1990.

9.3.2 Renter

Renteberegningen skjer per 31. desember.

Fram til inntektsåret 1990 har også renter på bonusfondet først blitt skattlagt i uttaksåret, og kommet med som virksomhetsinntekt. Denne praksisen kan fortsette for renter som er godskrevet fram til og med inntektsåret 1989. Godskrevne renter på bonusfond etter 1989 skal ved skattleggingen følge regnskapsprinsippet/realisasjonsprinsippet og tas med som inntekt direkte i selvangivelsen. Deltakerlignede selskaper skal ta med godskrevne renter i selskapsoppgaven.

Så lenge skattyter har godskrevne renter og bonus fra før 1. januar 1990 stående i fondet, og som tidligere ikke er kommet til beskatning, skal alle uttak anses å gjelde ubeskattede beløp.

9.3.3 Dødsfall

Dødsbo og enearving trer inn i skatteposisjonen knyttet til bonusfondet, jf. sktl. § 9-7 første ledd første punktum. Det samme gjelder gjenlevende ektefelle/samboer som overtar boet i uskifte, jf. sktl. § 9-7 første ledd annet punktum. Arving som overtar virksomheten på skifte, skal også overta skatteposisjonen knyttet til innestående på bonusfond, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum.

9.3.4 Overdragelse ved gave/gavesalg

Overdras virksomheten ved gave/gavesalg, og innestående på fondet overtas av mottaker, kan denne videreføre skatteposisjonen, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd.

9.4 Oppgaveplikt

Oslo skinnauksjoner skal ukrevet sende årsoppgave til Skatteetaten, jf. lignl. § 5-3 nr. 1 bokstav b.

10 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond

10.1 Generelt

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond har til formål å stabilisere prisene på pelsdyrskinn til oppdretter gjennom prisutjevningstiltak. Fondet skal finansieres gjennom trekk til fondet i perioder med høye avregningspriser. Ved lave avregningspriser skal fondet yte tilskudd til prisene. Medlemskap i fondet er frivillig og deltakerne får opprettet uavhengige konti for rev og mink. Deltakerne kan, utenom utjevningsprisen, heve beløp fra konto med kreditsaldo etter bestemte regler i vedtektene for fondet. Innbetaling for å dekke debetsaldo er fradragsberettiget som kostnad i pelsdyrnæringen.

10.2 Tidfesting

10.2.1 Generelt

I FSFIN § 8-1-1 er det fastsatt særskilte regler om skattevirkninger ved ut- og innbetaling på markedsutjevningskonto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond.

10.2.2 Innskudd

Innskudd i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond er fradragsberettiget i det året innskuddet finner sted, jf. sktl. § 8-1 annet ledd. Dette skjer som trekk i skinnavregning eller ved dekning av debetsaldo ved opphør.

10.2.3 Utbetaling

Utbetaling fra fondet skattlegges som inntekt av pelsdyrnæring i utbetalingsåret, jf. sktl. § 8-1 annet ledd. Dette skjer normalt som tillegg på avregningen for solgte skinn.

10.2.4 Renter

Renter som godskrives markedsutjevningsfondet inntektsbeskattes først ved utbetaling, og inngår i virksomhetsinntekten.

10.3 Opphør av medlemskap

10.3.1 Pensjonsalder

Rest på konto skal skattlegges senest det tiende inntektsåret etter at skattyter har tatt ut alderspensjon fra folketrygden dersom beløpet ikke er skattlagt tidligere etter andre regler, jf. FSFIN § 8-1-1 annet ledd bokstav a.

10.3.2 Opphør av virksomhet/utmelding

Ved opphør av pelsdyrnæring (f.eks. ved generasjonsskifte) eller ved utmelding av fondet før oppnådd pensjonsalder, skal ubeskattet rest på konto skattlegges i sin helhet det femte inntektsåret etter opphør/utmelding uansett om vedkommende i mellomtiden har passert pensjonsalderen, jf. FSFIN § 8-1-1 annet ledd bokstav b. For aksjeselskap må ubeskattet rest på konto tas til inntekt senest i det året selskapet likvideres.

10.3.3 Overgang til aksjeselskap

Om behandling av fond ved overgang til aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

10.3.4 Dødsfall

Restbeløp på konto skattlegges hos avdøde i dødsåret og regnes med ved beregningen av personinntekt. Gjenlevende ektefelle som fortsetter pelsdyrnæringen, kan overta fondet ubeskattet slik at senere uttak skattlegges som virksomhetsinntekt for gjenlevende. Se FSFIN § 8-1-1 annet ledd bokstav c.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.3.5 Deltaker i deltakerlignet selskap

Går deltaker i deltakerlignet selskap ut av virksomheten ved dødsfall eller på annen måte, frigjøres fondsmidler med en forholdsmessig del av det som selskapet har innestående. Skattlegging foretas etter de vanlige reglene ovenfor.

10.4 Næringsoppgave

Skattyter som har innestående midler på markedsutjevningskonto, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere utfylt næringsoppgave selv om virksomheten ellers er opphørt, jf. FSFIN § 8-1-1 tredje ledd. Inntekten skattlegges som alminnelig inntekt. For enkeltpersonforetak inngår inntekten i grunnlaget for beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-10 annet ledd annet punktum.

10.5 Oppgaveplikt

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond skal ukrevet sende årsoppgave til Skatteetaten over saldo og bevegelse på medlemskonto, jf. lignl. § 5-3 nr. 1 bokstav b.

11 Jordbruksfradrag

Pelsdyroppdrettere har krav på jordbruksfradrag dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. sktl. § 8-1 femte ledd, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag».

Pensjon – allment

– *Sktl. § 5-42 bokstav b, § 6-45, § 6-46, § 6-47, § 12-2 bokstav j*
– *FSFIN § 6-45-2*
– *Ftrl. § 23-3 annet ledd*

1 Generelt

I dette emnet omtales som utgangspunkt bare avtaler som behandles som pensjon i forhold til skattereglene. Om livrenter som ikke behandles som pensjon i forhold til skattereglene, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)».

Fra og med 2015 skal uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger skattlegges som lønnsinntekt. Med uføreytelser fra andre ordninger menes ytelser fra offentlige tjenestepensjonsordninger, tjenestepensjonsordninger i privat sektor samt uføreytelser fra individuell pensjonsforsikringsavtale og pensjonsspareavtale (inkludert tidligere IPA) og kollektive livrenter inngått før 2007.

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) har arbeidsgivere plikt til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller som tjenestepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd. Foretak med offentlige pensjonsordninger er unntatt. Om foretakspensjon, innskuddspensjon og tjenestepensjon, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon».

Avtaler om utbetaling av pensjon kan inngås i mange sammenhenger. Skattereglene begrenser ikke hvilke avtaler som kan inngås mellom arbeidstaker, arbeidsgiver og/eller forsikringsselskaper mv. Det er imidlertid bare enkelte typer pensjonsavtaler som behandles skattemessig som pensjon.

Følgende avtaler behandles skattemessig som pensjonsavtaler

– avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling av pensjonen direkte fra arbeidsgiver (pensjon over drift), se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.»
– avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling fra forsikringsselskap, pensjonskasse mv. (pensjon sikret ved premie og tilskudd), jf. sktl. § 6-45 til § 6-47. Se også emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon»

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- avtale om pensjonsordning for innehaver av foretak uten ansatte, jf. lov 24. november 2000 nr. 81 (innskuddspensjonsloven) § 2-3 annet ledd. Se også emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», pkt. 3.3 og pkt. 3.4
- avtale inngått av den berettigede selv direkte med f.eks. et forsikringsselskap, se emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)». En slik avtale kan i enkelte tilfeller være en avtale om utbetaling av livrenter som ikke behandles skattemessig som pensjon, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)»
- avtale om løpende ytelse av ubestemt varighet ved salg av egen virksomhet og/eller fast eiendom. Om grensen mellom pensjon og vederlag, se emnet «Inngangsverdi»

Ytelser som skattemessig skal behandles som pensjon er personinntekt, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Dersom foretaket i tillegg som en del av pensjonsordningen etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven, tjenestepensjonsloven eller lov om individuell pensjonsordning (herunder tidligere IPA) har tegnet særskilt forsikring som gir rett til uføreytelse, skal denne del av ytelsen skattemessig behandles som lønnsinntekt, se sktl. § 5-42 bokstav b og § 12-2 bokstav j. Det skal svares trygdeavgift mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

Se for øvrig emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser».

2 Arbeidsgivers fradragsrett i forbindelse med pensjon

2.1 Pensjon utbetalt direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften)

Om arbeidsgivers fradrag for pensjon i arbeidsforhold som utbetales direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften), se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.».

2.2 Spesielt om arbeidsgiverfinansiert pensjon sikret ved premie og/eller tilskudd

Utgangspunktet i skattelovgivningen er at det ikke er fradragsrett for premie eller tilskudd fra arbeidsgiver til sikring av pensjoner for ansatte, med mindre kostnaden er pålagt i eller i medhold av lov, jf. sktl. § 6-45 første punktum. Med «lov» menes i denne sammenheng norsk lov. I andre tilfeller har skatteloven derfor ingen alminnelig hjemmel for fradrag for kostnader til å sikre pensjoner. De tilfellene der det gis rett til fradrag for slike premier og tilskudd, er positivt regulert og bestemmelsene er uttømmende, se sktl. § 6-45 og § 6-46. Etter disse bestemmelsene kan arbeidsgiver på nærmere vilkår gis fradrag for premie og/eller tilskudd til pensjonsordning som sikrer pensjon for sine ansatte enten etter

- lov 24. mars 2000 nr. 16 (foretakspensjonsloven), se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», eller
- lov 24. november 2000 nr. 81 (innskuddspensjonsloven), se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», eller
- lov 13. desember 2013 nr. 106 (tjenestepensjonsloven), se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon»

Foretakspensjonsloven inneholder to ulike hovedprinsipper for opptjening av rett til pensjon

- ytelsesbasert pensjon, eller
- engangsbetalt alderspensjon

Avtale etter innskuddspensjonsloven er i utgangspunktet en pensjonsspareavtale hvor pensjonen som utbetales er et resultat av innskutte midler og avkastningen på disse.

Tjenestepensjon er en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning som gir rett til alderspensjon og innskuddsfritak ved uførhet i samsvar med uføregraden.

Foretaket kan i tillegg som en del av pensjonsordningene etter foretakspensjons-, innskuddspensjons- og tjenestepensjonsloven tegne særskilt forsikring etter foretakspensjonsloven som kan gi uførepensjon til medlemmer som helt eller delvis mister ervervsevnen og/eller ytelser til barn og andre etterlatte av medlemmer som dør, jf. foretakspensjonsloven § 2-1, innskuddspensjonsloven § 2-4 og tjenestepensjonsloven § 2-1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Et foretak kan ha kombinerte pensjonsordninger, jf. foretakspensjonsloven § 2-12, innskuddspensjonsloven § 2-13 og tjenestepensjonsloven § 2-9.

Et foretak kan også ha forskjellige ordninger for forskjellige arbeidstakere (parallelle ordninger), jf. foretakspensjonsloven § 2-9, innskuddspensjonsloven § 2-10 og tjenestepensjonsloven § 2-10.

Et foretak kan imidlertid ikke samtidig ha parallelle pensjonsordninger og kombinerte pensjonsordninger, jf. foretakspensjonsloven § 2-12 annet ledd d, innskuddspensjonsloven § 2-13 og tjenestepensjonsloven § 2-9 annet ledd d.

2.3 Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til kommunal pensjonsordning

Fradrag for arbeidsgivers andel av premie til offentlig pensjonsordning tilsvarende de ordninger som kan opprettes i medhold av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 24 nr. 3 gis etter FSFIN § 6-45-2 annet ledd til

– foretak som har eller har hatt kommunal, herunder fylkeskommunal, eierandel, eller
– foretak med nær tilknytning til kommune eller fylkeskommune

Det gis også fradrag for arbeidsgivers tilskudd til Overføringsavtalens sikringsordning, jf. sktl. § 6-45.

Det skal fremgå av premiekvitteringer mv. og oppgaver til ligningsmyndighetene at dokumentene gjelder slik pensjonsordning.

2.4 Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til Norges Banks pensjonskasse

Arbeidsgivers tilskudd til Norges Banks pensjonskasse er fradragsberettiget, jf. FSFIN § 6-45-2 første ledd. Dette gjelder også foretak hvor Norges Bank har eller har hatt eierandel, og hvor det ikke meldes nye medlemmer inn i Norges Banks pensjonskasse, jf. FSFIN § 6-45-2 annet ledd bokstav c.

3 Den trygdedes fradragsrett i forbindelse med pensjon

Utgangspunktet i skattelovgivningen er at den trygdede ikke har fradragsrett for premie eller andre tilskudd til sikring av pensjoner. Skatteloven har derfor ingen alminnelig hjemmel for fradrag for slike kostnader. De tilfellene der det gis rett til fradrag er positivt regulert og bestemmelsene er uttømmende, jf. sktl. § 6-45 og § 6-47. Den trygdede kan etter nærmere vilkår gis fradrag for

– tilskudd til offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav a
– tilskudd (den trygdedes andel av premie mv.) til foretaks-, innskudds- og tjenestepensjonsordning, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav b
– tilskudd til individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS), jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav c
– tilskudd (den trygdedes andel av premie mv.) til Norges Banks pensjonskasse, jf. FSFIN § 6-45-2 tredje ledd

Om fradrag for innskudd til pensjonsordning for innehaver av foretak uten ansatte, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

4 Om tilordning av pensjon

Tjenestepensjon skal tilordnes den som har vært tilsatt og opparbeidet pensjonsrettighetene. Dette vil også gjelde tillegg i pensjonen for forsørgelse av andre personer. Etter den tilsattes død er etterlattepensjon innvunnet av og skal tilordnes den eller de etterlatte som er pensjonsberettiget.

Pensjon fra folketrygden skal tilordnes den som er berettiget til pensjonen. Dette vil også gjelde tillegg i pensjonen for forsørgelse. Krav på pensjon fra folketrygden kan ikke overdras til andre med virkning for skattleggingen, heller ikke før den ble innvunnet.

Pensjon (som ikke er tjenestepensjon eller pensjon fra folketrygden), livrenter og lignende, skal tilordnes den som er begunstiget på tidspunktet for forfall av den enkelte

termin. Overdras forsikringen til andre (oppnevning av ny begunstiget), skal senere utbetalinger tilordnes den nye begunstigede.

Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 5-40 tredje og fjerde ledd, § 5-42 bokstav b, § 6-47 første ledd bokstav c og § 12-2 bokstav d.*
- *FSFIN § 5-41, § 5-43. FSFIN § 6-47.*
- *Lignl. § 5-5 nr. 3, § 5-9 bokstav f, § 5-12.*
- *Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning.*

1 Generelt om IPA

Fradragsretten for innbetaling til individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) etter sktl. tidligere § 6-47 første ledd bokstav c, er opphevet.

Om overgangsregler, se pkt. 4. Ved formuesbeskatningen og for inntektsbeskatningen ved utbetaling, gjelder de samme reglene som for individuell pensjonsordning etter lov 27. juni 2008 nr. 62, som er beskrevet nedenfor.

2 Individuell pensjonsordning/pensjonsavtale (IPS)

2.1 Generelt

Personlige skattytere kan inngå avtale om individuell pensjonsspareavtale og individuell pensjonsforsikringsavtale med en pensjonsinnretning i samsvar med lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS).

En slik pensjonsavtale kan enten være

- pensjonsforsikringsavtale eller
- pensjonsspareavtale.

Loven gir regler om hva en slik pensjonsavtale kan og skal inneholde. Det skal fremgå av avtalevilkårene, kvitteringer for innbetalt innskudd, premie og vederlag for administrasjon av avtalen samt av meldinger til ligningsmyndighetene, at dokumentene gjelder individuell pensjonsordning etter nevnte lov, se loven § 1-8. Institusjonen er ansvarlig for at opplysninger som fremgår av de nevnte dokumentene er riktige. Når slik betegnelse er benyttet, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsavtalen er i samsvar med reglene om individuell pensjonsordning. En pensjonsavtale som er inngått i overensstemmelse med lov om individuell pensjonsordning følger skattereglene nedenfor.

2.2 Hvilke skattytere som kan inngå pensjonsavtale

Pensjonsavtale kan bare inngås av enkeltpersoner som har fylt 18 år, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-2 første ledd. Det er ingen øvre aldergrense.

2.3 Hvilke institusjoner kan tilby pensjonsavtale

Pensjonsavtale kan inngås med institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond, med mindre annet følger av bestemmelse gitt i eller i medhold av lov. Se lov om individuell pensjonsordning § 1-2 annet ledd.

Pensjonsavtale kan også inngås med kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i annen EØS-stat, og som her i riket har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i forrige avsnitt. Se lov om individuell pensjonsordning § 1-2 tredje ledd.

2.4 Fradrag for innbetalinger til ordningen

2.4.1 Generelt

Rettighetshaver kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for innbetaling til individuell pensjonsavtale. Både den årlige innbetalingen og det årlige fradraget for hver person kan maksimalt utgjøre kr 15 000 per år, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 fjerde ledd og sktl. § 6-47 første ledd bokstav c. Innbetaling til ordningen kan ikke skje ved å trekke av pensjonskapitalen, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 fjerde ledd annet punktum.

Maksimalbeløpet omfatter både premie, innskudd og kostnader til administrasjon, herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd. Maksimalbeløpet gjelder også for innbetalinger til eventuelle tilknyttede forsikringer som gir rett til uførepensjon, etterlattepensjon til ektefelle, registrert partner eller samboer samt barnepensjon.

For å få fradrag i inntektsåret må innbetalingen være foretatt innen utløpet av inntektsåret.

Det er den rettighetshaveren som erverver rett til ytelser etter pensjonsordningen som har rett til fradraget.

2.4.2 Arbeidsgiver foretar innbetaling

Foretas innbetalingen av arbeidsgiver, skal innbetalt beløp skattlegges som lønn. Arbeidstaker vil ha fradragsrett på vanlig måte.

2.4.3 Forholdet til andre fradrag

Fradrag for innbetaling til individuell pensjonsavtale inngår ikke i minstefradraget. Om forholdet til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

3 Flytting av midler

Rettighetshaver kan, uten at det får skattemessige konsekvenser, flytte pensjonsavtalen med tilhørende midler til en annen institusjon som fyller vilkårene for å inngå pensjonsavtale, se lov om individuell pensjonsordning § 1-5. Flyttingen må skje i samsvar med reglene i lov 6. oktober 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) §§ 11-13 og 11-14.

Det gjelder tilsvarende regler for flytting av midler innestående i en IPA.

4 Overgangsregler for IPA

4.1 Generelt

Det ble 2. februar 2007 fastsatt overgangsregler i forbindelse med opphevelsen av sktl. § 6-47 første ledd bokstav c, se FSFIN § 6-47 VII.

I tillegg er det gitt overgangsregler i lov om individuell pensjonsordning kapittel 5. Overgangsreglene gjelder for individuelle pensjonsavtaler som omfattes av FSFIN § 6-47 og hvor avtalen før 12. mai 2006 forutsatte innbetaling av premie 12. mai 2006 eller senere, se lov om individuell pensjonsordning § 5-1 første ledd.

4.2 Utbetaling av innestående

Rettighetshavere med samlet innestående verdi som etter kontoutskrift per 31. desember 2006 ikke oversteg 1,5 G, dvs. kr 94 338, kunne innen 31. desember 2010 kreve midlene utbetalt og avtalen avsluttet, jf. FSFIN § 6-47-31. Utbetalingen skulle beskattes som pensjonsinntekt, med trygdeavgift lav sats, jf. sktl. § 5-40, § 12-2 første ledd bokstav d og ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Avtaler med samlet innestående som oversteg 1,5 G per 31. desember 2006, kunne ikke kreves utbetalt etter overgangsregelen, men beskattes på vanlig måte ved senere utbetalinger fra ordningen, se pkt. 6.

4.3 Utstedelse av forsikringsbevis og pensjonskapitalbevis

Institusjoner som har inngått individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) måtte utstede pensjonskapitalbevis eller forsikringsbevis pr. tidspunktet for avslutningen av avtalen, senest pr. 31. desember 2008, se lov om individuell pensjonsordning § 5-2.

Pensjonskapital knyttet til pensjonskapitalbevis kan slås sammen med et annet pensjonskapitalbevis med rett til straks begynnende alderspensjon, se lov om individuell pensjonsordning § 5-4 første ledd jf. § 2-5 annet ledd.

Skattyter kan kreve at pensjonskapital knyttet til forsikringsbevis slås sammen med fripolise utgått fra ytelsesbasert tjenestepensjonsordning etter foretakspensjonsloven, se lov om individuell pensjonsordning § 5-4 annet ledd, jf. § 3-10.

Pensjonskapital knyttet til forsikringsbevis kan videre slås sammen med og inngå i en individuell pensjonsforsikringsavtale, forutsatt at avtalene forvaltes av samme institusjon, se lov om individuell pensjonsordning § 5-6 første ledd. Dette gjelder ikke hvis det for rettighetene etter forsikringsbeviset er oppnevnt endelig begunstiget som nevnt i forsikringsavtaleloven § 15-2 annet ledd, se lov om individuell pensjonsordning § 5-6 tredje ledd.

4.4 Rett til å inngå ny avtale

Personer med IPA-avtale per 11. mai 2006 kunne fram til 30. juni 2009 kreve å inngå ny avtale på tilsvarende vilkår og med rett til samme ytelser som den eksisterende pensjonsforsikringsavtalen uten å gi nye helseopplysninger, jf. lov om individuell pensjonsordning § 5-3. Den nye avtalen kan være en individuell pensjonsordning i henhold til lov om individuell pensjonsordning eller en livrente hvor utbetalingen skal skattlegges etter reglene om livrenter i sktl. § 5-41 og FSFIN § 5-41-3. Se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)».

5 Formuesbeskatning av innestående i IPA og individuell pensjonsavtale (IPS)

Rettigheter i henhold til individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 4-2-1 og § 6-47-11. Forfalte terminer som ved årsskiftet ikke er utbetalt til skattyter, er alltid skattepliktig formue. Innestående midler (inklusive avkastning) i premiefond i tilknytning til en IPA er skattepliktig formue.

6 Inntektsbeskatning

6.1 Generelt

Avkastning av midler innestående i ordningen er ikke skattepliktig ved opptjeningen. Løpende pensjonsytelser, med unntak av uføreytelse som utbetales i henhold til en individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er skattepliktige etter reglene om pensjonsinntekt, jf. sktl. § 5-40, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Uføreytelse som utbetales i henhold til en individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-42 bokstav b jf. sktl. § 12-2 bokstav j og skattlegges som lønnsinntekt. Det skal svares trygdeavgift mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b. Skatteplikten gjelder uavhengig av om utbetalingene gjelder midler som tidligere er innbetalt eller avkastning av disse. Skatteplikten gjelder både ytelsene til rettighetshaver og ytelsene til andre enn rettighetshaver, f.eks. begunstiget eller arvinger.

For midler plassert som livrente i henhold til overgangsreglene ved opphevelsen av reglene om IPA, skal skattlegging skje etter reglene om livrenter, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

6.2 Beløp innbetalt etter reglene om egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES)

For beløp som ble innbetalt til Egen pensjonsforsikring etter skatteloven i 1996 eller tidligere (EPES-ordningen), og som det den gangen ikke ble gitt fradrag for, skal utbetalinger likevel ikke beskattes, se pkt. 2.1.4 i Innst. O. nr. 106 (1996-97). Se også

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

FSFIN § 5-41-11 bokstav c, annet punktum. Skattyter må fremsette krav om slikt fritak overfor den som plikter å innrapportere ytelsen, og dokumentere dette med tidligere bekreftelse fra ligningskontoret.

6.3 Engangs- og avløsningsbeløp mv.

Engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitalytelser er skattepliktige i sin helhet for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 annet ledd og skal anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav d. Folketrygdavgift skal svares med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Dette gjelder også utbetaling til rettighetshaver etter overgangsreglene i FSFIN § 6-47-31, se pkt. 4.2. For dødsbo anses utbetalingen ikke som personinntekt. Dødsbo vil være skattepliktig for bruttobeløpet etter en særskilt sats som årlig fastsettes av Stortinget i SSV, jf. sktl. § 5-40 fjerde ledd. For inntektsåret 2015 er denne satsen 45 %, jf. SSV § 3-7.

7 Tidfesting av inntekt

Løpende pensjoner, uføreytelser, engangs- og avløsningsbeløp samt andre kapitalytelser som utbetales i henhold til avtalen skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet).

8 Flere kommuner

Mottatte ytelser skattlegges i mottakerens bostedskommune. Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde var skattepliktig til som bosatt i dødsåret.

Pensjon – utenlandsk pensjonsordning

- *Sktl. § 2-1, § 2-3 fjerde ledd, § 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 5-40, § 5-42 bokstav b,§ 6-45, § 6-46, § 6-47, § § 6-72 og § 12-2 bokstav b.*
- *Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)*
- *Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven).*
- *Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning*
- *Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven)*
- *FSFIN § 6-72-1*

1 Generelt

Utenlandske pensjonsinnretninger etablert i en EØS-stat kan tilby pensjonsordninger i det norske markedet innenfor de rammene som følger av foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven, tjenestepensjonsloven og lov om individuell pensjonsordning. Hvis pensjonsordningen oppfyller vilkårene etter disse lovene, gis det fradrag for tilskudd mv. til pensjonsordningen etter sktl. § 6-46 og § 6-47, på samme måte som om pensjonsinnretningen hadde vært etablert i Norge. Om disse ordningene, se emnene «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)», «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon».

Etter sktl. § 6-72 kan det fra og med inntektsåret 2015 gis fradrag for innbetalinger til utenlandske pensjonsordninger etablert i en EØS-stat som ikke oppfyller vilkårene i norsk foretakspensjonsordning, innskuddspensjonsordning, tjenestepensjonsordning eller individuell pensjonsordning. I dette emnet behandles skattereglene for innbetalinger til og utbetalinger fra slike utenlandske pensjonsordninger.

2 Krav til pensjonstilbyder

For å kunne kreve fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning, kreves ifølge FSFIN § 6-72-1 bokstav e at pensjonsinnretningen

- er etablert i en annen EØS-stat
- har nødvendig tillatelse til å drive slik pensjonsvirksomhet i den aktuelle EØS-staten og
- er underlagt offentlig tilsyn i den aktuelle EØS-staten.

3 Krav til pensjonsordningen

For at det skal foreligge fradragsrett for innbetalinger til pensjonsordninger må

- innbetalinger til ordningen ha gitt rett til fradrag i en annen EØS-stat
- skattyteren ha vært medlem av ordningen når vedkommende etablerer skatteplikt til Norge og i minst ett år før dette tidspunkt, og
- alderspensjon være hovedytelsen under ordningen
- Se FSFIN § 6-72-1 bokstavene b, c og d.

Vilkåret om at innbetalinger under ordningen må ha gitt rett til fradrag er oppfylt hvis arbeidsgiver har foretatt innbetalinger til ordningen og fått fradrag for dette, selv om arbeidstaker ikke har foretatt noen innbetaling.

Minstekravet til medlemstid er oppfylt hvis rettighetene under en pensjonsordning blir overført til en annen ordning i forbindelse med at skattyter flytter mv, dersom medlemstiden i begge pensjonsordningene til sammen utgjør minst ett år.

Kravet om at alderspensjon skal være pensjonsordningens hovedytelse er oppfylt når den vesentligste delen av midlene i pensjonsordningen går med til å dekke medlemmenes alderspensjon.

Det er ikke noe vilkår for fradragsrett at pensjonsordningen er definert som tjenestepensjonsordning. Reglene gjelder også for offentlige pensjonsordninger.

4 Hvem som kan kreve fradrag

4.1 Arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende

Arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende som er statsborger i en EØS-stat, kan kreve fradrag i inntekten for sin innbetaling til utenlandsk pensjonsordning som vedkommende er medlem av ved etableringen av skatteplikt til Norge, se sktl. § 6-72 første ledd første punktum. Fradragsretten gjelder både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd og skattytere som er begrenset skattepliktig til Norge etter reglene i sktl. § 2-3.

For skattytere med begrenset skatteplikt til Norge er det et vilkår at hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt fra arbeid eller virksomhet blir beskattet i Norge, jf. FSFIN § 6-72-1 bokstav a. Kravet om at tilnærmet hele inntekten må bli beskattet i Norge anses oppfylt dersom minst 90 % av inntekten beskattes i Norge. Det er bare skattyters egen inntekt som skal tas med i beregningsgrunnlaget ved vurderingen av om inntektskravet er oppfylt. Det skal ses bort fra pensjonsinntekt og ektefelleinntekt. Om vilkåret om at hele eller tilnærmet hele inntekten må bli beskattet i Norge, se forøvrig emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.2.

Nærmere om begrenset skatteplikt til Norge, se emnene «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster» og «Utland – virksomhetsinntekter».

4.2 Arbeidsgiver

Fradragsretten etter sktl. § 6-72 gjelder også for arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning som arbeidstakeren er medlem av ved etableringen av skatteplikt til Norge og som oppfyller vilkårene som nevnt ovenfor i pkt. pkt. 2 og pkt. 3.

5 Øvre grense for fradrag

5.1 Arbeidstaker

Arbeidstakers fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter sktl. § 6-72 kan ikke overstige grensene for årlige innskudd etter tjenestepensjonsloven § 4-7 første og annet ledd, se sktl. § 6-72 første ledd tredje punktum.

5.2 Selvstendig næringsdrivende

Selvstendig næringsdrivende gis ikke fradrag for større beløp enn det som er grensene for innskudd etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se sktl. § 6-72 annet ledd annet punktum.

5.3 Arbeidsgiver

Arbeidsgivers fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning er begrenset på samme måte som for arbeidstaker, se pkt. pkt. 5.1.

6 Arbeidsgiveravgift

Det skal svares arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd.

7 Medlemskap i både norsk og utenlandsk pensjonsordning

Dersom en arbeidstaker kombinerer medlemskap i en utenlandsk pensjonsordning med medlemskap i en norsk tjenestepensjonsordning, gis det kun fradrag for tilskudd til den norske ordningen etter reglene i sktl. §§ 6-46 og 6-47, se sktl. § 6-72 tredje ledd.

Finansdepartementet gir i Prop. 120 LS (2014-2015) pkt. 11.4.6 s. 44 uttrykk for at en utenlandsk arbeidstaker som flytter til Norge, i større grad enn i dag bør kunne reservere seg mot pliktig medlemskap i en norsk tjenestepensjonsordning. For å kunne stå utenfor medlemskap i en norsk ordning må den utenlandske ordningen oppfylle vilkårene i sktl. § 6-72, og arbeidsgiver må betale premie eller avgift til den utenlandske ordningen. Nærmere regler vil bli gitt i forskriftene til pensjonslovene.

For selvstendig næringsdrivende som kombinerer medlemskap i en utenlandsk pensjonsordning med en pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, gis kun fradrag for årlige tilskudd til den norske ordningen.

8 Inntekt

8.1 Arbeidsgivers betaling av innskudd

Innskudd betalt av arbeidsgiver til utenlandsk pensjonsordning etter reglene i sktl. § 6-72 beskattes ikke hos arbeidstaker, se. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

8.2 Utbetaling

For personer bosatt i Norge er utbetaling fra utenlandsk pensjonsordning som omfattes av sktl. § 6-72 skattepliktig som alminnelig inntekt etter sktl. § 5-1 og § 5-40. Utbetaling av alderspensjon inngår i grunnlaget for personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav b (lav sats). Uføreytelser anses som personinntekt etter bokstav j (mellomsats).

For personer som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge foreligger det etter norsk intern rett plikt til å svare kildeskatt etter sktl. § 2-3 fjerde ledd av pensjon og uføreytelser hvis det er gitt fradrag for innbetalingen til pensjonsordningen etter § 6-72, se sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav c. Om kildeskatt, herunder forholdet til skatteavtalene, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 7.

9 Kontroll av opplysninger

Det er et vilkår for fradragsrett etter sktl. § 6-72 at Norge har inngått skatteavtale eller annen folkerettslig traktat med den aktuelle EØS-staten hvor pensjonsordningen er etablert. En slik avtale må gi skattemyndighetene rett til å få utlevert opplysninger fra myndighetene i denne staten, jf. FSFIN § 6-72-1 bokstav f.

Dersom slik skatteavtale ikke foreligger, vil fradragsrett likevel foreligge, men da må skattyter på forespørsel kunne legge frem erklæring fra de relevante myndigheter som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

bekrefter de vesentlige forhold knyttet til fradragsretten, jf. FSFIN § 6-72-1 bokstav f annet punktum. Dette vil særlig gjelde kravet til at den utenlandske pensjonsordningen har gitt rett til fradrag, og krav til selve pensjonsordningen,at beløpet det kreves fradrag for faktisk er innbetalt, samt opplysninger om egen person.

10 Innrapportering av innbetalt beløp

Dersom arbeidstakeren blir trukket i lønn for arbeidsgivers innbetalinger til pensjonsordningen, skal beløpet innrapporteres av arbeidsgiver, se lignl. § 5-2 nr. 3 bokstav a.

Dersom arbeidstaker ikke blir trukket i lønn, men selv betaler premien til ordningen, må skattyter selv sørge for å kreve fradrag.

Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 5-30 fjerde ledd, § 6-46, § 6-47 og § 12-2 bokstav b.*
- *FSFIN § 5-43.*
- *Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven).*
- *Lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven)*
- *Forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven).*
- *Forskrift 22. desember 2000 nr. 1412 om overgangsregler for private tjenestepensjonsordninger (foretakspensjonsloven).*
- *Overgangsregel til sktl. § 6-46 (inntatt i foretakspensjonsloven § 16-3).*

1 Innledning

1.1 Generelt

Foretakspensjon er i utgangspunktet en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning, men det kan bestemmes at arbeidstaker skal betale inntil halvparten av premien, jf. foretakspensjonsloven § 9-4.

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller som tjenestepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd.

Foretakspensjon skal gi rett til alderspensjon, og det kan også bestemmes at den skal gi rett til uførepensjon og/eller etterlattepensjon, jf. foretakspensjonsloven § 2-1.

Regler om hva en foretakspensjonsordning kan inneholde og hva den skal inneholde, er fastsatt i foretakspensjonsloven med forskrifter. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Premiekvitteringer og meldinger til ligningsmyndighetene merkes slik at det fremgår at det gjelder pensjon etter foretakspensjonsloven. Forsikringsselskapet/pensjonskassen og foretaket (arbeidsgiveren) er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med foretakspensjonsloven med forskrifter, jf. lov om foretakspensjon § 2-6 fjerde ledd. Forsikringsselskaper og pensjonskasser er undergitt tilsyn fra Finanstilsynet. Når forsikringsselskapet/pensjonskassen betegner forsikringen som pensjon etter foretakspensjonsloven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsordningen er i samsvar med de fastsatte reglene.

Om innskuddspensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon». Om tjenestepensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon».

1.2 Hvem avtalene kan inngås med

Avtaler om foretakspensjon kan etter foretakspensjonsloven § 1-1 bare inngås med

- selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive livsforsikringsvirksomhet her i riket,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- pensjonskasse som har tillatelse fra norske myndigheter til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring,
- selskap som er etablert i en annen stat innenfor EØS-området og som her i riket har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet,
- pensjonskasse som er etablert i annen stat innenfor EØS-området, og som har adgang til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring.

1.3 Hvilke personer kan omfattes

Om hvilke arbeidstakere som omfattes av pensjonsordningen, se foretakspensjonsloven kap. 3.

2 Formuen

Rettigheter etter en foretakspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for de som omfattes av pensjonsordningen, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte premier og/eller tilskudd til premiefond.

3 Fradrag i inntekt

3.1 Arbeidstaker

3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (den forsikrede) gis fradrag i inntekten for sitt tilskudd til foretakspensjonsordning med den begrensning som følger av foretakspensjonsloven § 9-4. Fradraget går ikke inn i minstefradraget eller eventuelt 10 % standardfradrag. Arbeidstakerens andel av premien trukket i lønnen skal innrapporteres. Premien er fradragsberettiget dersom den er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav b, jf. § 6-46 fjerde ledd.

3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten samtidig å ta ut alderspensjon fra ordningen, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen, jf. foretakspensjonsloven § 4-6. Vedkommende har rett til fripolise, jf. foretakspensjonsloven § 4-7. Arbeidstakeren kan inngå avtale med pensjonsinnretningen på samme vilkår (fortsettelsesforsikring), men da med individuell premieberegning. Slik fortsettelsesforsikring kan også utvides til å omfatte uførepensjon og/eller etterlattepensjon, jf. foretakspensjonsloven § 4-9 annet ledd. Premie til fortsettelsesforsikring er ikke fradragsberettiget. Dekker en eventuell ny arbeidsgiver premien, skal beløpet skattlegges som lønn. Utbetaling fra en slik fortsettelsesforsikring tegnet som livrente, skattlegges etter reglene om livrenter, se FSFIN § 5-41-1 annet ledd bokstav a og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

3.2 Arbeidsgiver

3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for premie og tilskudd til foretakspensjonsordning, jf. sktl. § 6-46 første ledd. Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker

- arbeidsgivers andel av årets premie
- tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond
- tilskudd til premiefond med inntil 50 % av gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. Premiefondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– pliktig tilskudd i henhold til foretakspensjonsloven § 11-1 fjerde ledd
– kostnad i henhold til foretakspensjonsloven § 2-12 fjerde ledd, § 11-5 tredje ledd, § 15-5 syvende ledd og § 15-6 fjerde ledd.

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innrapporterer opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven, jf. sktl. § 6-46 femte ledd.

Det er også fradragsrett for den delen av årets premie som går til dekning av forvaltnings- og administrasjonskostnader, se FIN 28. november 2006 i Utv. 2006/1755.

Når arbeidsgiver har foretakspensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av premie og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter, jf. foretakspensjonsloven § 3-2 annet ledd, sktl. § 6-46 første ledd og Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 1.2.

Premien, tilskuddet eller kostnaden er fradragsberettiget for inntektsåret, når den er endelig betalt til forsikringsselskapet innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 fjerde ledd. Det er anledning til å inngå avtale om foretakspensjon med tilbakevirkende kraft og med skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Premie dekket ved overføring fra premiefond er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetaling til premiefondet.

Innbetalinger som har karakter av egenkapitaltilførsel, er ikke fradragsberettiget. Det er således ikke fradragsrett for innbetalinger som skal dekke opp manglende premiereserve for allerede opptjente rettigheter som følge av endringer i det forsikringstekniske beregningsgrunnlaget, se FIN 24. november 2008 i Utv. 2008/1859.

3.2.2 Deltakerlignet selskap

Premie som deltakerlignet selskap betaler til foretakspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005-2006) pkt. 1.2, sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

4 Inntekt

4.1 Arbeidsgivers betaling av premie

Premie til foretakspensjonsordning betalt av arbeidsgiver beskattes ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

Hvis en ny arbeidsgiver skal dekke innbetalingen til pensjonsordningene som arbeidstaker fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt (fortsettelsesforsikring), anses dette som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid på tilsvarende måte som om arbeidsgiver skulle betale premien til en individuell pensjonsforsikring til den ansatte. Dette gjelder også om den nye arbeidsgiveren bare dekker den delen den tidligere arbeidsgiveren dekket. Den nye arbeidsgiverens dekning behandles på samme måte om fortsettelsesforsikringen er tegnet som livrente, se FSFIN § 5-41-1 annet ledd bokstav a og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

4.2 Premiefritak under uførhet

4.2.1 Arbeidsgiver

Foretakspensjonsordningen skal ha regler om at det for medlemmer som blir uføre, skal være premiefritak i samsvar med uføregraden, se foretakspensjonsloven § 6-6 første ledd. Premiefritak under uførhet i tilknytning til en foretakspensjonsordning er ikke skattepliktig inntekt for arbeidsgiveren. Det kan heller ikke kreves fradrag for den delen av premien som det gis fritak for.

4.2.2 Arbeidstaker

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-43-2.

4.3 Utbetaling

Utbetaling fra foretakspensjonsordning, med unntak av uføreytelse skattlegges som pensjonsinntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 og § 12-2 bokstav b, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Uføreytelse som utbetales fra pensjonsordningen er skattepliktig som lønnsinntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav b jf. § 12-2 bokstav j, og det skal svares trygdeavgift mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

4.4 Tidfesting av inntekt

Pensjoner og uføreytelser som utbetales i henhold til foretakspensjon skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 første ledd.

5 Premiefond

Renter av premiefond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på premiefondet kan i utgangspunktet bare brukes til dekning av premie og nærmere angitte kostnader, eller til utbetalinger fra ordningen, se foretakspensjonsloven § 10-3. I noen tilfeller kan og skal midler på premiefondet tilbakeføres til arbeidsgiver, se foretakspensjonsloven § 10-4. Slik tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, jf. sktl. § 5-30 fjerde ledd.

Premie som er betalt ved overføring fra premiefondet, kan ikke fradragsføres.

6 Skattemessig behandling av underfinansierte pensjonsforpliktelser ved overdragelse av virksomhet

Ved overdragelse av virksomhet med tilhørende pensjonsforpliktelser vil avtalen ofte innebære at kjøper trer inn i forpliktelser og rettigheter etter eksisterende pensjonsordninger for de ansatte, og vil omfatte både pensjonsmidler og underfinansierte forpliktelser. Kjøper og selger vil i disse tilfellene ha foretatt en verdsetting av pensjonsforpliktelsen ved overdragelsen, herunder fastsatt verdien på den underfinansierte forpliktelsen. I SKD uttalelse av 4. november 2014 (Utv 2014/1983) er den skattemessige og regnskapsmessige behandlingen ved en slik overdragelse nærmere kommentert med eksempler på føring i skjema.

Det avtalte/samlede vederlag, inkludert verdien av underfinansiert pensjonsforpliktelse vil her danne grunnlaget for eiendelens skattemessige kostpris og gevinst-/tapsberegningen på henholdsvis kjøper og selgers hånd.

Overtakelsen av underfinansiert pensjonsforpliktelse kan skattemessig ikke anses som overtakelse av gjeld, og overtakelsen innebærer derfor at denne del av vederlaget for virksomheten, skattemessig ikke kan anses betalt. Det manglende skattemessige oppgjør av vederlaget kan fradragsføres i salgsåret som en skattemessig kostnad/tap på selgers hånd, jf. sktl. § 6-1. Tilsvarende må kjøper av virksomheten inntektsføre beløpet, jf. sktl § 5-1. Det gis tre alternativer for inntektsføring:

1. Vederlaget kan inntektsføres i kjøpsåret
2. Kjøper kan inntektsføre i takt med innbetaling til pensjonsordningen. Dette forutsetter at skattyter årlig aktuarberegner og dokumenterer hvor mye av årets premie og avkastning av pensjonsmidlene som vedrører den overtatte forpliktelsen. Dette må gjøres hvert år.
3. Kjøper kan inntektsføre vederlaget lineært over 5 år

7 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 5-30 fjerde ledd, § 5-40, § 5-42 bokstav b,§ 6-46, § 6-47 og § 12-2 bokstav b og e.*
- *Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven).*
- *Lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven)*
- *Forskrift 21. november 1989 nr. 1170 om forvaltning og bruk av midler i premiefond, pensjonsreguleringsfond og innskuddsfond (innskuddspensjonsloven).*
- *Forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven).*

1 Innledning

1.1 Generelt

Innskuddspensjon er i utgangspunktet en sparebasert alderspensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-1.

Foretak som har innskuddsbasert alderspensjon kan i tillegg tegne en egen forsikringsavtale om uførepensjon eller etterlattepensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4. Slik avtale følger foretakspensjonsloven kap. 6 og 7.

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller som tjenestepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd.

Innskuddspensjonsloven med forskrifter gir regler om hva en innskuddspensjonsordning kan inneholde og hva den skal inneholde. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Innskudds-/tilskuddskvitteringer og meldinger til ligningsmyndighetene mv. skal merkes slik at det fremgår at det gjelder innskuddspensjonsordning etter loven. Foretaket (arbeidsgiver) og institusjonen, se pkt. 1.2, er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med innskuddspensjonsloven med forskrifter, jf. innskuddspensjonsloven § 2-8 fjerde ledd. Institusjonen er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet. Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at den er i samsvar med de fastsatte reglene.

Innehaver (eier) av foretak der det ikke er ansatte, har også anledning til å inngå innskuddspensjonsordning for å sikre seg selv pensjonsrettigheter, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se pkt. 3.3. Det samme gjelder frilansere, se pkt. 3.4.

Om foretakspensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon». Om tjenestepensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon».

1.2 Hvem avtalen kan inngås med

Pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-2 kan opprettes ved avtale med

- institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonskasse, innskuddspensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond,
- kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i bokstav a her i riket

1.3 Hvilke personer omfattes

Pensjonsordning skal omfatte alle arbeidstakere i foretaket som har fylt 20 år, med mindre annet er fastsatt i innskuddspensjonsloven eller i forskrift.

Pensjonsordningen kan også omfatte arbeidsgiveren og annen person som må anses som innehaver av foretaket, herunder deltaker i deltakerlignet selskap. Se pkt. 3.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Også frilansere og innehavere av foretak uten ansatte kan etablere innskuddspensjonsordning, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

2 Formuen

Rettigheter etter en innskuddspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for rettighetshaveren, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte innskudd og/eller tilskudd til innskuddsfond.

3 Fradrag i inntekt

3.1 Arbeidstaker

3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (medlemmet) gis fradrag i inntekten for sitt innskudd til innskuddspensjonsordning, med den begrensning som følger av innskuddspensjonsloven § 5-6. Fradraget går ikke inn i minstefradraget eller eventuelt 10 % standardfradrag. Innskuddet er fradragsberettiget dersom det er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav b, jf. § 6-46 fjerde ledd.

3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten rett til straks begynnende pensjon, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen. Vedkommende beholder sin rett til den pensjonskapital som er opptjent ved fratredelsen under forutsetning av at arbeidsforholdet har vart i minst 12 måneder. Har den nye arbeidsgiveren innskuddspensjonsordning, har arbeidstakeren rett til å få pensjonskapital i henhold til pensjonskapitalbevis overført til denne.

Så lenge den berettigede ikke er medlem av annen innskudds- eller foretakspensjonsordning, har vedkommende rett til å innbetale årlige innskudd til pensjonsordningen på egen hånd (fortsatt pensjonssparing), jf. innskuddspensjonsloven § 6-5. Innskudd til fortsatt pensjonssparing er ikke fradragsberettiget.

Dekker en eventuell ny arbeidsgiver innskudd til fortsettelsesforsikring, skal beløpet skattlegges som lønn.

3.1.3 Innskuddsfritak ved uførhet i forbindelse med fortsatt pensjonssparing etter opphør av arbeidsforholdet

Arbeidsgiveren skal tegne en egen forsikring som gir rett til innskuddsfritak ved uførhet, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 annet ledd. Vilkårene i bestemmelsene om premiefritak under uførhet i foretakspensjonsloven må oppfylles hvis det skal gis inntektsfradrag for premie til forsikringen.

Forsikringen kan videreføres hos arbeidstakeren på individuelt grunnlag som en fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 uten rett til fradrag for premien.

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-43-2. Tilbakeført premie ved fortsettelsesforsikring er skattepliktig som alminnelig inntekt i den utstrekning det for inntektsåret 2006 eller tidligere er gitt fradrag for premien, se FSFIN § 5-43-3. Se for øvrig FIN 18. februar 2002 i Utv. 2002/595.

3.2 Arbeidsgiver

3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, jf. sktl. § 6-46 annet ledd.

Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker

- årets innskudd
- tilskudd til innskuddsfond med inntil 50 % av gjennomsnittet av årets innskudd og de to foregående års innskudd (eksklusiv tilskudd til innskuddsfond). Innskuddsfondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av årets innskudd og de to foregående

års innskudd. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2.
- tilskudd og kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 3-4 femte ledd.
- kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 14-1 fjerde ledd.

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innrapporterer opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven, jf. sktl. § 6-46 femte ledd.

Det er også fradragsrett for den delen av årets innskudd som går til dekning av forvaltnings- og administrasjonskostnader, se FIN 28. november 2006 i Utv. 2006/1755.

Når arbeidsgiver har innskuddspensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av innskudd og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter.

Innskuddet, tilskuddet og kostnaden er fradragsberettiget når de er endelig betalt til institusjonen innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 fjerde ledd. Det er også anledning til å inngå avtale om innskuddspensjon med tilbakevirkende kraft og med skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Innskudd dekket av innskuddsfondet er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetalingen til fondet.

3.2.2 Deltakerlignet selskap

Innskudd som deltakerlignet selskap betaler til innskuddspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne. Sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414 og Ot.prp. 77 (2005-2006) punkt 1.2. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

3.2.3 Innskuddsfritak ved uførhet

Arbeidsgiveren skal tegne en egen forsikring som gir rett til innskuddsfritak ved uførhet, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 annet ledd. Vilkårene i bestemmelsene om premiefritak under uførhet i foretakspensjonsloven må oppfylles hvis det skal gis inntektsfradrag for premie til forsikringen.

I den utstrekning innskuddet dekkes av forsikringsytelsen og ytelsen ikke skattlegges, vil vilkårene for fradrag for innskudd ikke være oppfylt.

Se for øvrig FIN 18. februar 2002 i Utv. 2002/595.

3.3 Innehaver (eier) av foretak hvor kravene til ansatte ikke er oppfylt

Innehaver (eier) av foretak hvor kravene til ansatte i innskuddspensjonsloven § 2-3 første ledd ikke er oppfylt, kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se sktl. § 6-46 fjerde ledd, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 1.

Ordningen etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd gjelder for
- innehaver av enkeltpersonforetak med positiv beregnet personinntekt. For ektefeller som deler overskuddet mellom seg i samsvar med sktl. § 2-11 tredje ledd, regnes hver av dem som innehavere, slik at de også kan oppfylle kravene til ansatte i innskuddspensjonsloven § 2-3 første ledd. (Fradragsrett for innbetalinger til innskuddspensjonsordningen følger da av sktl. § 6-46 annet ledd)
- deltakerlignet selskap hvor deltaker tar ut arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 bokstav f og
- aksjeselskap hvor eieren (aksjonæren) er ansatt og tar ut lønn fra selskapet, og hvor det det enten ikke er andre ansatte, eller bare andre ansatte som hver har en arbeidstid og lønn som utgjør minst 20 og mindre enn 75 prosent av full stilling, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd fjerde punktum jf. § 4-2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Hvis foretaket tilfredsstiller kravene til antall ansatte, gjelder fradragsretten for innehavers innskudd i samme utstrekning som de ansattes innskudd, se pkt. 3.2.1 og pkt. 3.2.2.

Fradrag etter sktl. § 6-46 fjerde ledd for selvstendig næringsdrivende og deltakere i deltakerlignet selskap, gis på tilsvarende vilkår som for arbeidsgivere, se sktl. § 6-46 annet ledd og pkt. 3.2. Er pensjonsordning opprettet for ansatt eier av aksjeselskap i medhold av innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, vil fradragsretten følge direkte av sktl. § 6-46 annet ledd da selskapet i dette tilfelle vil være arbeidsgiver, jf. sktl. § 6-46 annet ledd første punktum.

Fradragsretten omfatter også premie til risikoytelser etter foretakspensjonsloven knyttet til pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, jf. sktl. § 6-46 fjerde ledd annet punktum. Risikoytelser etter foretakspensjonsloven omfatter uførepensjon, ytelser til etterlatte samt innskuddsfritak ved uførhet.

Årlig innskudd, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, kan ikke overstige 4 % av

- beregnet personinntekt mellom 1 og 12 G for innehaver av enkeltpersonforetak. For ektefeller som lignes for forholdsmessig andel av overskuddet i felles bedrift, jf. sktl. § 2-11 tredje ledd, gjelder grensen på 1 og 12 G for hver av dem
- godtgjørelse for arbeidsinnsats mellom 1 og 12 G til deltaker i deltakerlignet selskap, jf. selskapsloven § 2-26
- lønn mellom 1 og 12 G for eier (aksjonær) i aksjeselskap.

Beregningsgrunnlaget for maksimalt fradragsberettiget innskudd er inntektsårets personinntekt før fradrag for årets innskudd. Innehaver av enkeltpersonforetak kan også benytte beregnet personinntekt i året forut for innskuddsåret som beregningsgrunnlag, se FIN 10. mars 2010 i Utv. 2010/634. Denne beregningsmåten må i så fall følges konsekvent.

For innehaver av enkeltpersonforetak vil fradraget i alminnelig inntekt redusere årets beregnede personinntekt tilsvarende. For deltaker med arbeidsgodtgjørelse og ansatt eier i aksjeselskap må innskuddet fradras i selskapets inntekt. For deltakerlignet selskap innebærer dette at innskuddet skal redusere nettoresultatet før fordelingen på deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005-2006) punkt 1.2.

Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at den er i samsvar med de fastsatte reglene.

3.4 Frilanser

Frilansere kan kreve fradrag tilsvarende som eiere av foretak uten ansatte, se sktl. § 6-46 fjerde ledd, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd annet punktum. Se pkt. 3.3. Med frilanser menes en person som utfører arbeid eller oppdrag utenfor tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse, uten å være selvstendig næringsdrivende, jf. innskuddspensjonsloven § 1-2 bokstav e.

Maksimalt årlig innskudd til ordningen kan ikke overstige fire prosent av samlet personinntekt fra frilansoppdrag mellom 1 og 12 G, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd. Eventuell personinntekt fra ansettelsesforhold vil ikke inngå i grunnlaget.

Fradraget gis kun i alminnelig inntekt.

4 Inntekt

4.1 Arbeidsgivers betaling av innskudd

Innskudd betalt av arbeidsgiver til innskuddspensjonsordning, beskattes ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

Hvis arbeidstaker fortsetter innskuddspensjonsordningen på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt og en ny arbeidsgiver dekker premiebetalingen, anses dette som fordel vunnet ved arbeid.

4.2 Utbetaling

Reglene om alder ved uttak, periode for uttak og utbetaling er regulert i innskuddspensjonsloven §§ 7-1 til 7-4. Reglene om utbetaling av gjenværende pensjonskapital som barnepensjon og etterlattepensjon er regulert i § 7-7.

Utbetaling fra innskuddspensjonsordning, med unntak av uføreytelser, skattlegges som pensjonsinntekt for mottakeren enten denne er tidligere ansatt eller innehaver (eier), se sktl. § 5-40 og § 12-2 bokstav b. Det skal det svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Utbetaling av uføreytelse etter særskilt forsikring etter lov om foretakspensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 første ledd, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-42 bokstav b jf. § 12-2 bokstav j og skattlegges som lønnsinntekt. Det skal svares trygdeavgift mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

Engangsbeløp utbetalt til fysisk person er personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav e. Trygdeavgift skal svares med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Utbetaling av engangsbeløp til dødsbo skal skattlegges med en skattesats på 45 %, se sktl. § 5-40 fjerde ledd og SSV § 3-7.

4.3 Tidfesting av inntekt

Pensjoner og uføreytelser som utbetales i henhold til innskuddspensjonsordning skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3. Engangsbeløp og andre kapitalytelser i henhold til pensjonsordningen skal skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2.

5 Innskuddsfond

Avkastning av innskuddsfond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på innskuddsfondet kan og skal i noen tilfeller tilbakeføres til arbeidsgiver, se innskuddspensjonsloven § 9-4. Tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, se sktl. § 5-30 fjerde ledd.

Er årets innskudd betalt ved overføring fra innskuddsfondet, skal dette angis særskilt. Tilsvarende gjelder ved tilbakeføring av midler fra innskuddsfondet til arbeidsgiver.

6 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.

– *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 4-3 første ledd bokstav c, § 5-1 første ledd, § 5-40, § 6-1 første ledd og § 6-52.*

1 Innledning

I dette emnet behandles pensjon i arbeidsforhold med avtale mellom arbeidstaker og arbeidsgiver om utbetaling av pensjon direkte fra arbeidsgiver til den berettigede (pensjon over driften).

Utbetaling av pensjon over driften må skilles fra andre utbetalinger fra arbeidsgiver til en tidligere arbeidstaker. Slike andre utbetalinger kan blant annet være etterbetalinger av lønn som skal behandles etter reglene for lønn selv om arbeidstakeren har sluttet å arbeide. Om skattefritak for sluttvederlag, se emnet «Sluttvederlag».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om skillet mellom pensjon og vederlag i forbindelse med salg av foretak, fast eiendom og lignende, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

Om pensjon i arbeidsforhold hvor utbetalingen foretas av forsikringsselskap, pensjonskasse mv., se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon». Om livrenter i arbeidsforhold, herunder kollektiv livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)».

Om andre typer pensjoner, se emnet «Pensjon – allment». Se også emnene om forsikring.

2 Arbeidstaker og etterlatte

2.1 Formue

Rettighet etter en pensjonsavtale er ikke skattepliktig formue for den berettigede, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c.

Rettigheten ved inntektsårets utgang til en forfalt, men ikke utbetalt pensjonstermin, er likevel skattepliktig formue for den som har krav på utbetalingen.

2.2 Inntekt

2.2.1 Løpende pensjon over driften

Utbetaling av pensjonsytelser fra den tidligere arbeidsgiveren er skattepliktig inntekt.

Skattleggingen skjer hos den tidligere arbeidstakeren. Dette gjelder også eventuell del av pensjonen som etter avtalen ytes på grunn av arbeidstakerens forsørgelse av ektefelle, barn mv. Dette gjelder selv om denne delen av pensjonen utbetales direkte til den forsørgede og selv om den forsørgede ikke lignes sammen med vedkommende, for eksempel fordi den forsørgede er en ektefelle og ektefellene er separert eller skilt. Den delen av pensjon over driften som eventuelt går til den forsørgede, vil etter omstendighetene kunne behandles som underholdsbidrag hos arbeidstakeren og den forsørgede, se emnet «Underholdsbidrag».

Etter den tidligere arbeidstakerens død, skattlegges eventuelle pensjonsutbetalinger hos den eller de etterlatte som har rett til pensjon etter avtalen.

Arbeidsgiver kan i visse tilfeller velge å sikre sin fremtidige forpliktelse etter pensjonsavtalen ved for eksempel å tegne en forsikring. Hvis det kan dokumenteres at forsikringen kun er tegnet til fordel for arbeidsgiver, skal premien ikke behandles som lønn. Arbeidsgiver skal ikke ha fradrag for premieinnbetalingen, og det er uten betydning om det er innbetalt en engangspremie eller om premien er innbetalt i flere terminer. De avtalte pensjonsytelsene utbetales fra arbeidsgiver over driften i henhold til pensjonsavtalen, og skal beskattes som pensjonsinntekt. Om engangsbeløp ved avløsning av en avtale om pensjon over driften, se pkt. 2.2.2.

Om eventuelt skattefritak for etterlønn og etterpensjon i forbindelse med dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under henholdsvis pkt. 8.18.2 og pkt. 8.20.2.

2.2.2 Engangsbeløp ved avløsning av avtale om pensjon over driften, hovedregel

Engangsbeløp ved avløsning av avtale om pensjon over driften er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også for de etterlatte etter den tidligere arbeidstakers død, uavhengig av om avløsningen foretas i forbindelse med dødsfallet eller etter at pensjonen er begynt å løpe.

Avløsningsbeløp skattlegges som lønn dersom beløpet utbetales til arbeidstaker mens arbeidsforholdet består. Det samme gjelder for slik utbetaling som finner sted etter at arbeidsforholdet hos vedkommende arbeidsgiver er opphørt, men hvor tilknytningen til arbeidsforholdet fortsatt er så nær at beløpet må anses som lønn. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis utbetalingen avtales i forbindelse med arbeidsforholdets opphør. Se også FIN 10. juni 2003 i Utv. 2006/114. Hvorvidt det foreligger en lønnsytelse eller en pensjonsytelse beror på en konkret vurdering av ytelsens tilknytning til arbeidsforholdet, og man kan på skjønnsmessig grunnlag komme til at tilknytning til arbeidsforholdet er slik at engangsbeløpet skal skattlegges som lønn. Dette kan for eksempel være tilfellet når det i realiteten er inngått en avtale mellom arbeidsgiver og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

arbeidstaker før arbeidsforholdet har opphørt om at pensjonsavtalen skal avløses etter at pensjonen har begynt å løpe. Utbetaling av avløsningsbeløp til arbeidstaker etter at arbeidsforholdet er opphørt, og vedkommende har arbeid for en annen arbeidsgiver, må vurderes på samme måte.

Dersom tilknytningen til arbeidsforholdet ikke lenger er av en slik karakter at beløpet skal skattlegges som lønn, beskattes beløpet tilsvarende pensjon selv om pensjonsutbetalingene ikke har begynt å løpe. Engangsbeløpet regnes ikke som pensjon etter skatteloven, men skal skattlegges på samme måte som pensjon, se sktl. § 5-40 tredje ledd, jf. annet ledd og § 12-2 bokstav b. Det kan ikke uten videre legges til grunn at tilknytningen til arbeidsforholdet kan regnes som opphørt etter en viss periode, for eksempel tre måneder. Det må alltid foretas en konkret vurdering.

2.2.3 Engangsbeløp ved avløsning av pensjon over driften, unntak

Arbeidsgivers avløsning av en aktuell løpende pensjon over driften vil ikke være skattepliktig i avløsningsåret dersom avløsningsbeløpet innbetales som en engangspremie til en livrente til fordel for den pensjonsberettigede. Forutsetningen er at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiver og et forsikringsselskap uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte. Dette innebærer blant annet at vedkommende ikke kan få utbetalt innestående midler på annen måte enn som løpende ytelser etter pensjonsavtalen. De løpende terminytelsene fra livrenten skal fullt ut beskattes som pensjon. Se FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717, FIN 23. mars 2007 i Utv. 2007/919 og FIN 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

2.3 Tidfesting

Om tidfesting av pensjonsinntekt hos mottakeren, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

3 Arbeidsgiver

3.1 Fradrag i formue

Forpliktelser til å yte pensjon er ikke fradragsberettiget ved formuesligningen, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav c.

Forpliktelse ved inntektsårets utgang til å yte en forfalt, men ikke utbetalt, pensjonstermin kommer likevel til fradrag ved formuesligningen.

3.2 Fradrag i inntekten

3.2.1 Løpende pensjon

Løpende pensjon over driften i arbeidsforhold er fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se sktl. § 6-1, jf. § 6-52. Dette gjelder også for skattytere som ved kjøp av foretak overtar løpende pensjonsforpliktelser.

I andre tilfeller er utbetaling av pensjon fradragsberettiget så fremt vilkårene for fradrag etter sktl. § 6-52 er oppfylt. Dette gjelder selv om det ikke var fradragsrett for lønnen til arbeidstakeren, for eksempel fordi arbeidstakeren arbeidet i arbeidsgivers hjem. Fradragsrett foreligger selv om mottakeren ikke er skattepliktig til Norge etter norsk internrett.

Den kapitaliserte verdi av forpliktelse til å utbetale pensjon over driften som ytes i forbindelse med erverv av foretak mv., kan ikke regnes som inngangsverdi hos den forpliktede, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6. Det samme gjelder løpende pensjonsforpliktelser som er overtatt i forbindelse med erverv av foretak. Slike pensjonsforpliktelser kommer til fradrag i inntekten som løpende ytelser, se sktl. § 6-1, jf. § 6-52.

3.2.2 Engangsbeløp ved avløsning av pensjon over driften

Avløsning av pensjon over driften i inntektsgivende aktivitet er i utgangspunktet fradragsberettiget hos arbeidsgiveren. Avløsning av slik pensjon utenfor inntektsgivende aktivitet, er ikke fradragsberettiget. Dette vil for eksempel gjelde avløsning av pensjon til hushjelp.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.3 Tidfesting

Om tidfesting av fradrag for pensjon hos arbeidsgiver, se emnene om tidfesting.

4 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgivers plikt til å svare arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.5.

Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon

– *Sktl. § 4-2 annet ledd, 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 6-46, § 6-47*
– *Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven)*

1 Innledning

1.1 Generelt

Regler om tjenestepensjon er gitt ved lov av 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven). Arbeidsgivers tilskudd til tjenestepensjon er ikke skattepliktig for arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd.

Tjenestepensjon er i utgangspunktet en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning, men det kan avtales at arbeidstaker skal betale årlige tilskudd som ikke kan settes høyere enn halvparten av lovens grenser for årlige tilskudd for lønn inntil 12 G, jf. tjenestepensjonsloven § 4-17.

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller tjenestepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd.

Tjenestepensjon skal gi rett til alderspensjon og innskuddsfritak ved uførhet i samsvar med uføregraden. Foretaket kan i tillegg som en del av pensjonsordningen tegne særskilt forsikring etter foretakspensjonsloven som kan gi uførepensjon til medlemmer som helt eller delvis mister ervervsevnen og/eller ytelser til barn og andre etterlatte av medlemmer som dør, jf. tjenestepensjonsloven § 2-1.

Regler om hva en tjenestepensjonsordning kan inneholde og hva den skal inneholde, er fastsatt i tjenestepensjonsloven. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Premiekvitteringer og meldinger til ligningsmyndighetene skal merkes slik at det fremgår at det gjelder pensjon etter tjenestepensjonsloven. Forsikringsselskapet/pensjonskassen og foretaket (arbeidsgiveren) er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med tjenestepensjonsloven med forskrifter, jf. tjenestepensjonsloven § 2-6 fjerde ledd. Forsikringsselskaper og pensjonskasser er undergitt tilsyn fra Finanstilsynet. Når forsikringsselskapet/pensjonskassen betegner forsikringen som pensjon etter tjenestepensjonsloven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsordningen er i samsvar med de fastsatte reglene.

Om innskuddspensjon se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon». Om foretakspensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon».

1.2 Hvem avtalene kan inngås med

Avtaler om tjenestepensjon kan etter tjenestepensjonsloven § 1-1 annet ledd bare inngås med

– selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive livsforsikringsvirksomhet her i riket,
– pensjonskasse som har tillatelse fra norske myndigheter til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– selskap som er etablert i en annen stat innenfor EØS-området og som her i riket har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet,
– pensjonskasse som er etablert i annen stat innenfor EØS-området, og som her i riket har adgang til å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring.

1.3 Hvilke personer kan omfattes

Om hvilke arbeidstakere mv. som omfattes av pensjonsordningen, se tjenestepensjonsloven kap. 3.

2 Formuen

Rettigheter etter en tjenestepensjonsordning er ikke skattepliktig formue for de som omfattes av pensjonsordningen, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte premier og/eller tilskudd til premiefond.

3 Fradrag i inntekt

3.1 Arbeidstaker

3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (den forsikrede) gis fradrag i inntekten for sitt tilskudd til tjenestepensjonsordning med den begrensning som følger av tjenestepensjonsloven § 4-17. Fradraget går ikke inn i minstefradraget eller eventuelt 10 % standardfradrag. Arbeidstakerens andel av premien skal innrapporteres. Premien er fradragsberettiget dersom den er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav b, jf. § 6-46 femte ledd.

3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten samtidig å ta ut alderspensjon fra ordningen, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen, jf. tjenestepensjonsloven § 6-1. Vedkommende har rett til pensjonsbevis som sikrer medlemmet rett til pensjonsbeholdningen, jf. tjenestepensjonsloven § 6-2. Arbeidstakeren kan inngå avtale med pensjonsinnretningen på samme vilkår (fortsettelsesforsikring), men da med individuell premieberegning. Årlig premie kan likevel ikke overstige det beløp, justert etter alminnelig lønnsvekst, som ble innbetalt til pensjonsbeholdningen siste år arbeidstakeren var medlem av pensjonsordningen, jf. tjenestepensjonsloven § 6-4 annet ledd. Premie til fortsettelsesforsikring er ikke fradragsberettiget. Dekker en eventuell ny arbeidsgiver premien, skal beløpet skattlegges som lønn. Utbetaling fra en slik fortsettelsesforsikring tegnet som livrente, skattlegges etter reglene om livrenter, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

3.2 Arbeidsgiver

3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for premie og tilskudd til tjenestepensjonsordning, jf. sktl. § 6-46 tredje ledd. Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker
– arbeidsgivers andel av årlig innskudd og premie
– tilskudd til premiefond med inntil 50 % av gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. Premiefondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2.
– arbeidsgivers andel av tilskudd i henhold til regulering av pensjonsbeholdningen etter tjenestepensjonsloven § 4-6 tredje ledd og til regulering av pensjoner under utbetaling etter § 4-14 første ledd,
– årlige kostnader og risikopremier i henhold til tjenestepensjonsloven § 4-8.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet om at dette ukrevet innrapporterer opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven, jf. sktl. § 6-46 sjette ledd.

Når arbeidsgiver har tjenestepensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av premie og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter, jf. tjenestepensjonsloven § 3-2 tredje ledd, se sktl. § 6-46 første ledd.

Premien, tilskuddet, kostnaden og risikopremien er fradragsberettiget for inntektsåret, når den er endelig betalt til forsikringsselskapet innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 femte ledd. Det er anledning til å inngå avtale om tjenestepensjon med tilbakevirkende kraft og med skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Premie dekket ved overføring fra premiefond er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetaling til premiefondet.

Innbetalinger som har karakter av egenkapitaltilførsel, er ikke fradragsberettiget.

3.2.2 Deltakerlignet selskap

Premie som deltakerlignet selskap betaler til tjenestepensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005-2006) pkt. 1.2, sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

4 Inntekt

4.1 Arbeidsgivers betaling av premie

Premie til tjenestepensjonsordning betalt av arbeidsgiver beskattes ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

Hvis en ny arbeidsgiver skal dekke innbetalingen til pensjonsordningene som arbeidstaker fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt (fortsettelsesforsikring), anses dette som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid på tilsvarende måte som om arbeidsgiver skulle betale premien til en individuell pensjonsforsikring til den ansatte. Dette gjelder også om den nye arbeidsgiveren bare dekker den delen den tidligere arbeidsgiveren dekket. Den nye arbeidsgiverens dekning behandles på samme måte om fortsettelsesforsikringen er tegnet som livrente, se FSFIN § 5-41-1 annet ledd bokstav a og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

4.2 Premiefritak under uførhet

4.2.1 Arbeidsgiver

Tjenestepensjonsordningen skal ha regler om at det for medlemmer som blir uføre, skal være premiefritak i samsvar med uføregraden, jf. tjenestepensjonsloven § 2-1 annet ledd. Premiefritak under uførhet i tilknytning til en tjenestepensjonsordning er ikke skattepliktig inntekt for arbeidsgiveren. Det kan heller ikke kreves fradrag for den delen av premien som det gis fritak for.

4.2.2 Arbeidstaker

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter tjenestepensjonsloven § 6-4 er ikke skattepliktig inntekt.

4.3 Utbetaling

Utbetaling i henhold til tjenestepensjonsordning med unntak av uføreytelse skattlegges som pensjonsinntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 og § 12-2 bokstav b, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Utbetaling av uføreytelse etter særskilt forsikring etter lov om foretakspensjon, jf. tjenestepensjonsloven

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 2-1 tredje ledd, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-42 bokstav b jf. § 12-2 bokstav j og skattlegges som lønnsinntekt. Det skal svares trygdeavgift mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

4.4 Tidfesting av inntekt

Pensjoner og uføreytelser som utbetales i henhold til tjenestepensjon skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 første ledd.

5 Premiefond

Renter av premiefond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på premiefondet kan i utgangspunktet bare brukes til dekning av innskudd og premier og nærmere angitte kostnader, se tjenestepensjonsloven § 5-11. I noen tilfeller kan og skal midler på premiefondet tilbakeføres til arbeidsgiver, se tjenestepensjonsloven § 5-12. Slik tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, jf. sktl. § 5-30 fjerde ledd.

Premie som er betalt ved overføring fra premiefondet, kan ikke fradragsføres.

6 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

Personinntekt – allment

– *Sktl. § 12-1 til § 12-3.*

1 Generelt

Personinntekt etter sktl. § 12-2 omfatter

– fordel vunnet ved arbeid utenfor virksomhet etter sktl. § 5-10, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser»
– godtgjørelse for arbeidsinnsats til deltaker i et deltakerlignet selskap, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap»
– beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak etter foretaksmodellen, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)»
– pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd mv., herunder engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser og visse trygdeytelser, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser»
– uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser»
– introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordningen for nyankomne innvandrere, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser»
– støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg

Inntekt som ikke er omfattet av sktl. § 12-2 vil ikke være personinntekt. Dette gjelder selv om inntekten er vunnet ved arbeid, f.eks. skattepliktig arbeid på egen bolig, såfremt arbeidet ikke er utøvet som ledd i egen virksomhet. (Skatteplikten for slik inntekt følger av sktl. § 5-1, og ikke sktl. § 5-10).

Personinntekt danner grunnlag for beregning av

– trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», og
– toppskatt, se emnet «Personinntekt – toppskatt»

Den del av personinntekten som det skal beregnes trygdeavgift av er pensjonsgivende inntekt og er grunnlag for beregning av pensjonspoeng, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Nytt for 2016

Fra og med 2016 blir toppskatten erstattet av en progressiv trinnskatt med fire trinn. Se nærmere Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 3.3.

2 Hvilke skattytere som skal ha personinntekt

2.1 Generelt

Personinntekt fastsettes bare for fysiske personer. Det er ingen aldersgrenser for slik fastsetting, se likevel nedenfor om barn. Skattyters alder kan imidlertid ha betydning for satsene for trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 4.2.

2.2 Ektefeller

Personinntekt fastsettes særskilt for hver ektefelle, jf. sktl. § 12-3.

2.3 Barn

Barn skal ha fastsatt personinntekt for inntekter som skal lignes hos barnet, se emnet «Barn og ungdom». Videre skal det fastsettes personinntekt av arbeidsinntekt for barn som er 12 år eller yngre selv om denne inntekten skal lignes hos foreldrene. Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn under 13 år er imidlertid skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Beregnet personinntekt i virksomhet som er overført fra foreldre, skal ikke lignes hos foreldrene når barnet er 17 år eller eldre.

2.4 Dødsfall

Det fastsettes personinntekt hos avdøde av inntekter som er innvunnet og tidfestet før dødsfallstidspunktet. Dette gjelder både når dødsboet lignes for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret og når gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving overtar boet udelt.

Om personinntekt av inntekt som er innvunnet men ikke tidfestet før dødsfallet, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.7 og pkt. 2.2.6.

2.5 Innlandlutland

Personinntekt fastsettes bare for

- personer som er skattepliktige som bosatt i Norge, og
- personer bosatt utenfor Norge som i inntektsåret er pliktig til å svare toppskatt og/eller trygdeavgift til Norge

Om hvem som skal betale toppskatt, se emnet «Personinntekt – toppskatt».

Om hvem som skal betale trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

3 Tidfesting

Det er skattelovens regler for tidfesting av inntekter og kostnader for alminnelig inntekt som legges til grunn også for tidfesting av personinntekten, se emnene om tidfesting.

4 Negativ personinntekt

Om beregnet negativ personinntekt etter foretaksmodellen, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 8.

5 Nedsettelse

Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget for trygdeavgifter og pensjonspoeng ved manglende betaling av skatt og trygdeavgift, se emnet «Folketrygd – nedsettelse».

6 Skjema for beregning av personinntekt

Eier av enkeltpersonforetak skal uoppfordret levere skjemaet «Personinntekt fra enkeltpersonforetak» (RF-1224), se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

Frist for levering av skjemaet er den samme som fristen for å levere selvangivelsen.

Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap

– *Sktl. § 12-2 bokstav f.*

1 Generelt

Etter selskapsloven § 2-26 kan deltaker som arbeider for deltakerlignet selskap kreve å bli godskrevet godtgjørelse for sitt arbeid. Om beskatning av slik godtgjørelse hos deltakeren, se nærmere emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.3.2.

I forhold til alminnelig inntekt skal slik godtgjørelse godskrevet ansvarlig deltaker som hovedregel anses som virksomhetsinntekt fra selskapet og ikke som lønn. Dette gjelder uavhengig av om deltakeren har fullt solidarisk ansvar for selskapets gjeld eller delt ansvar. Arbeidsgodtgjørelse utbetalt deltaker med ansvar begrenset til et beløp, f.eks. kommandittist, behandles likevel som lønn dersom selskapet har valgt å gjøre det.

2 Hovedregel

Er deltaker i regnskapet godskrevet en særskilt godtgjørelse for arbeid i det deltakerlignede selskapet, skal bruttogodtgjørelsen som utgangspunkt skattlegges som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Det kreves ikke at det godskrevne beløpet er blitt utbetalt deltakeren i løpet av året. Beskatning som personinntekt forutsetter at godtgjørelsen er faktisk godskrevet på grunnlag av en arbeidsinnsats.

Er deltakeren godskrevet et formuesobjekt eller en tjeneste, som f.eks. overtagelse av et formuesobjekt til nedskrevet verdi, legges de reelle verdier til grunn ved denne vurderingen, og ikke nødvendigvis de beløp som er lagt til grunn i regnskapet.

3 Unntak, arbeidsgodtgjørelse til kommandittist/stille deltaker

Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltaker med ansvar begrenset til et beløp, f.eks. fra kommandittselskap til kommandittist eller fra deltakerlignet selskap til stille deltaker, behandles i forhold til personinntekt som lønn i den utstrekning selskapet velger å behandle utbetalingen som lønn, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav a. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen etter reglene for arbeidsgodtgjørelse til deltaker, se ovenfor.

4 Ektefeller

Arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles på samme måte som arbeidsgodtgjørelse til andre deltakere. Nærmere om disse reglene, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.4.

5 Tidfesting

Godskrivingen av arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker føres som en kostnad i regnskapet til det deltakerlignede selskapet. Den tidfestes hos deltakeren samme inntektsår som den kostnadsføres i selskapets regnskap, dvs. etter realisasjonsprinsippet. Dette gjelder selv om beløpets størrelse først fastsettes året etter inntektsåret.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om tidfesting av godtgjørelse som skal behandles som lønn, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

6 Negativ beregnet personinntekt

Negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak kan på nærmere bestemte vilkår trekkes fra i særskilt arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap. Dette gjelder hvor begge foretakene driver bestemte likeartede virksomheter innenfor primærnæringene eller det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c og emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 3.2. Dette gjelder også negativ personinntekt fra enkeltpersonforetak som skriver seg fra 2005 eller tidligere.

7 Tilsidesettelse

Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.5 og pkt. 7.6.

Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser

– *Sktl. § 5-10 til § 5-14, § 5-40, § 12-2 bokstav a–e og h-j, samt § 12-3.*
– *FSSD § 12-2.*

1 Generelt

Følgende typer inntekt inngår i personinntekten som lønn eller pensjon

– brutto arbeidsinntekt utenfor egen virksomhet og visse brutto arbeidsinntekter i virksomhet som likestilles med lønn mv., se pkt. 3
– brutto pensjoner, se pkt. 4
– brutto føderåd, se pkt. 6
– kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, se pkt. 5
– bruttobeløp for visse ytelser etter lov 28. februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven), se pkt. 8
– bruttobeløp for introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 (introduksjonsloven), se pkt. 9
– brutto støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg, se pkt. 10
– kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se pkt. 11

2 Skattesubjekt

Om hvem som skal ha fastsatt personinntekt, se emnet «Personinntekt – allment».

3 Arbeidsinntekt

3.1 Type arbeid

Lønn, honorar og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, er personinntekt med bruttobeløpet når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i virksomhet. Om hva som er i og utenfor virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Avgjørelse vedrørende arbeidsgiveravgiften om at vederlaget er godtgjørelse i eller utenfor virksomhet, skal legges til grunn ved fastsettingen av mottakerens personinntekt og trygdeavgift, jf. FSSD § 12-2-1.

Dessuten inngår følgende inntekter i personinntekten med bruttobeløp selv om de er opptjent i virksomhet

- arbeidsgivers andel av dekning av livrentepremie knyttet til den ansatte, jf. sktl. § 12-2 bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.1.3 (i)
- godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd, nemnder o.l., herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste ved deltakelsen, uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønnstaker, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav b. Dette kan f.eks. være praksiskompensasjon som Legeforeningen utbetaler til selvstendig næringsdrivende leger som påtar seg visse verv i Legeforeningen, se emnet «Virksomhet – allment»,pkt. 3.2.13.
- vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver, herunder skattepliktig del av erstatningsutbetaling ved fratreden, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav d. Om skatteplikten, se f.eks. emnet «Skadeserstatning». Om unntak fra skatteplikt, se emnet «Sluttvederlag»
- erstatning i arbeidsforhold for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 15-12 og § 15-14, så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp (1 1/2 G var fra 1. mai 2014 til 30. april 2015 kr 132 555, og fra 1. mai 2015 kr 135 102), se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav e
- godtgjørelse fra forlegger til forfatter og oversetter i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»), jf. FSSD § 12-2-2. Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten, se emnet «Opphavsretter»
- godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karensgodtgjørelse), jf. FSSD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
- godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN, se FSSD § 12-2-5 og emnet «Idrett»
- godtgjørelse som en dagmamma mottar ved pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller barn som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepassers hjem, jf. FSSD § 12-2-6. Utgiftsgodtgjørelse gitt etter SKDs takseringsregler for barnepass, anses som medgått i sin helhet ved fastsetting av personinntekten. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodtgjørelse, se emnet «Barnepass»
- godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor når utøveren av slik transport ikke har plikt til å beregne og betale merverdiavgift av godtgjørelsen, jf. FSSD § 12-2-7 første ledd
- skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet. Om skatteplikten, se emnet «Skadeserstatning»
- visse skattepliktige stipender, se Utv. 1974/277 og emnet «Stipend»

Opplistingen er ikke uttømmende.

3.2 Naturalytelser

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold er personinntekt med den verdi som (fastsettes) legges til grunn som alminnelig inntekt ved ligningen. Det er uten betydning om naturalytelsen er trekkpliktig.

Om skattefritak for naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Om skatteplikt for fri kost, losji eller transport mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig for arbeidstakere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3.3 Utgiftsgodtgjørelser

3.3.1 Generelt

For utgiftsgodtgjørelser som skattemessig behandles etter bruttometoden, regnes brutto godtgjørelse som personinntekt. For utgiftsgodtgjørelser som skattemessig

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

behandles etter nettometoden, regnes bare overskuddet på godtgjørelsen som personinntekt. Nærmere om når nettometoden skal brukes, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

Reglene om personinntekt for utgiftsgodtgjørelser er ikke sammenfallende med reglene for arbeidsgiveravgift for slike godtgjørelser. Ved bruk av nettometoden er det overskuddet ved fastsettingen av alminnelig inntekt som er personinntekt, uavhengig av om godtgjørelsen er trekkpliktig eller ikke. Overskudd/underskudd fastsettes for hver type godtgjørelse hos samme arbeidsgiver. Underskudd på én type godtgjørelse kan ikke trekkes fra i overskudd på en annen type godtgjørelse. Har skattyter f.eks. i tillegg til bilgodtgjørelse for yrkeskjøring også yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse (f.eks. for en annen arbeidsgiver), er det bare kostnadene vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal trekkes fra godtgjørelsen.

3.3.2 Særlig om godtgjørelse til kost, losji og besøksreiser for utenlandsk arbeidstaker som får 10 % standardfradrag

For arbeidstaker som pendler til hjem i Norge eller i utlandet og som ved ligningen får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, skal utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet være personinntekt med bruttobeløpet, jf. FSFIN § 5-12-10. Se også emnet emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

3.3.3 Særlig om godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

Godtgjørelse til dekning av privatkostnader mv., f.eks. arbeidsreiser mellom hjem og fast arbeidssted, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», er personinntekt med bruttobeløpet. Fordel i form av arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) regnes likevel ikke som personinntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, og visse vilkår er oppfylt. Tilsvarende gjelder ved dekning av arbeidsreise for skattytere i offentlige politiske verv. Se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.3.

3.4 Etterlønn ved dødsfall

Skattepliktig etterlønn ved dødsfall regnes ikke som personinntekt, verken for avdøde eller for arving/gjenlevende ektefelle, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Om hva som er etterlønn, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 8.18.2.

3.5 Aksjeerverv til underpris

Om hva som regnes som lønnsinntekt ved erverv av aksjer til underpris i arbeidsforhold, om størrelsen og om tidfestingen, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

3.6 Opsjon i arbeidsforhold

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tidspunkt for skattlegging, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

4 Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden

4.1 Hovedregel

4.1.1 Løpende pensjon

Som hovedregel er alle skattepliktige pensjoner personinntekt etter sktl. § 12-2, både offentlige og private pensjoner. Det er ikke noe vilkår at pensjonen har tilknytning til et tidligere arbeidsforhold. Skatteplikten gjelder også

- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- utbetaling under en kollektiv livrente i arbeidsforhold, men bare hvor den er opprettet før 1. januar 2007, se pkt. 5.2
- løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte

- ytelser fra egen pensjonsordning, herunder IPA (og EPES) og IPS (ny individuell pensjonsordning)
- avtalt pensjon ved overdragelse av virksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Om hva som er pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6
- føderåd

4.1.2 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon i og utenfor arbeidsforhold og føderåd, er personinntekt. Det samme gjelder livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA), engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven og engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) skal anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav d og e. For slik utbetaling skal det betales trygdeavgift med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Utbetalingen behandles fullt ut som

- lønn, dersom avløsningsbeløpet utbetales arbeidstaker før eller i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet hos vedkommende arbeidsgiver, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) pkt. 12.2.1.2 side 83 spalte 1.
- pensjon i andre tilfeller.

4.1.3 Etterbetaling

Om etterbetaling av pensjon til den berettigede, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

4.1.4 Ektefelletillegg

Skattepliktig ektefelletillegg til pensjon etter folketrygdloven er personinntekt for den av ektefellene som er pensjonsberettiget, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

4.2 Unntak

4.2.1 Etterpensjon

Etterpensjon utbetalt etter dødsfall regnes ikke som personinntekt verken for avdøde eller etterlatte, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Om hva som er etterpensjon, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 8.20.2.

4.2.2 Barnepensjon

Barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret regnes ikke som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Forsørgertillegg til f.eks. uføre- eller alderstrygdede anses ikke som barnepensjon.

4.2.3 Engangsutbetaling til dødsbo

Personinntekt fastsettes aldri for dødsbo. Dette gjelder tilsvarende for engangsutbetalinger fra individuell pensjonsavtale (IPA), jf. FSFIN § 6-47-6 tredje ledd, og engangsbeløp fra en individuell pensjonsordning (IPS) som eventuelt tilfaller dødsboet, jf. lov om individuell pensjonsordning § 2-8 tredje ledd. Det samme gjelder engangsbeløp til dødsboet etter innskuddspensjonsloven, jf. innskuddspensjonsloven § 7-4 fjerde ledd. Imidlertid skal slike engangsutbetalinger til bo beskattes med en særskilt sats, jf. sktl. § 5-40 fjerde ledd og SSV § 3-7.

5 Livrenter

5.1 Generelt

Utbetaling av livrente fra forsikringsselskap er personinntekt når livrenten er en pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Utbetalt livrente utenom arbeidsforhold likestilles med kapitalavkastning og inngår ikke i personinntekten.

5.2 Kollektiv livrenteforsikring

Utbetaling under en kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, og som er finansiert med premieinnbetaling som arbeidstaker ikke fullt ut er beskattet for, er skattepliktig med hele det utbetalte beløp som pensjon. Det innebærer at utbetalingen er skattepliktig som alminnelig inntekt og som personinntekt med lav sats, se sktl. § 12-2 bokstav b. Dette gjelder selv om det er innbetalt premie på en slik livrente etter 1. januar 2007, og denne premieinnbetalingen dermed har blitt beskattet fullt ut som lønn for arbeidstaker.

Utbetaling under kollektive livrenter opprettet fra og med 1. januar 2007, hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen som lønn etter sktl. § 5-12 sjette ledd og § 12-2 bokstav a, er skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie, dvs. at kun avkastningen av livrenten beskattes som alminnelig inntekt og ikke som personinntekt, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 33.3.

5.3 Individuell livrenteforsikring

Arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skal innrapporteres som lønn på arbeidstakeren. Fremtidige utbetalinger til arbeidstakeren i slike tilfeller vil ikke kunne betraktes som livrente i arbeidsforhold, og anses da ikke som personinntekt. Om når arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skal innrapporteres som lønn på arbeidstakeren, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 4.1.1.

6 Føderåd

Føderådsytelser (kår) i jord- og skogbruk er personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Det er vanligvis snakk om en føderådsytelse (kårytelse) når yteren plikter å levere næringsoppgave for virksomheten. Om hva som er føderåd, se emnet «Føderåd».

7 Underholdsbidrag

Mottatt underholdsbidrag er ikke personinntekt.

8 Trygdeytelser

Følgende trygdeytelser er personinntekt med bruttobeløpet, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, b, c og j, i tillegg til pensjonsytelsene nevnt ovenfor

- pensjonsytelser fra folketrygden, herunder
  - alderspensjon og uføretrygd
  - overgangsstønad etter ftrl. § 15-6, § 16-7 og § 17-6
- uføreytelser fra andre ordninger enn folketrygdloven kap. 12, jf. sktl. § 12-2 bokstav j
- ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder
  - dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4
  - sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9
  - foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14
  - dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4
  - arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11

Om unntak for sjøfolk i utenriksfart, se emnet «Sjøfolk».

Disse ytelsene er personinntekt med bruttobeløpet enten de erstatter lønnsinntekt mv. eller inntekt av virksomhet. Sykepenger som erstatter inntekt av virksomhet skal således ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt etter foretaksmodellen, men tas med som personinntekt med bruttobeløpet. Om forskjell i satser for trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

Overgangsstønad etter ftrl. § 15-6, som er innvilget fra og med 1. april 2014 skattlegges som lønn, jfr. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav g. Dette gjelder også for eventuell etterbetaling for tidsrom før 1. april.

9 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere

Bruttobeløp for introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven) er personinntekt, jf. Ot.prp. nr. 28 (2002-2003) og sktl. § 12-2 bokstav h.

10 Supplerende støtte til personer med kort botid i Norge

Brutto støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg er personinntekt, se Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 3 og sktl. § 12-2 bokstav i.

11 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav e. Kvalifiseringsstønaden inngår også i personinntektsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-2 bokstav h, se Ot.prp. nr. 70 (2006-2007) pkt. 8.

12 Tidfesting

Personinntekt av lønn, pensjon mv., tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, i samme år som lønnen, pensjonen mv. inngår i alminnelig inntekt, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

13 Tilbakebetaling av lønn/pensjon

Om endring av personinntekt ved tilbakebetaling av for mye utbetalt lønn, pensjon mv., se emnet «Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser».

Personinntekt – toppskatt

Sktl. § 12-1.

Nytt for 2016

Med virkning fra 2016 blir toppskatten erstattet av en progressiv trinnskatt med fire trinn. Se nærmere Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 3.3.

1 Hvem er pliktig til å svare toppskatt

1.1 Fysiske personer

Pliktig til å svare toppskatt av eventuell personinntekt er alle fysiske personer som er

- skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1
- skattemessig bosatt i utlandet og skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første og annet ledd, se emnene «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.» og «Utland – virksomhetsinntekter». Beregnet personinntekt og dermed toppskatt for eier bosatt i utlandet av enkeltpersonforetak, fastsettes bare i den utstrekning enkeltpersonforetaket er skattepliktig til Norge av alminnelig inntekt etter intern lovgivning og ikke er unntatt fra skatteplikten i Norge i henhold til skatteavtaler, se emnene om utland

Det skal svares toppskatt uavhengig av om skattyteren er trygdet i Norge. F.eks. skal norske sjøfolk på utenlandske skip svare toppskatt selv om de ikke er pliktig trygdet. Det samme gjelder utlendinger som ikke skal svare trygdeavgift pga. trygdeavtale (sosialkonvensjon) med andre land.

1.2 Selskaper mv.

Selskaper, bo mv. ilegges ikke toppskatt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Grunnlaget for toppskatt

2.1 Generelt

Sum personinntekt danner grunnlaget for beregning av toppskatt. Om hvordan personinntekt fastsettes, se de øvrige emnene om personinntekt, herunder emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

2.2 Fordeling av inntekt over flere år

2.2.1 Etterbetaling av lønn/pensjon

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved etterbetaling av lønn/pensjon, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

2.2.2 Bonus i forsvaret

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved utbetaling av bonus i forsvaret, se emnet «Forsvarspersonell».

2.2.3 Fordeling av åndsverksinntekt

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved fordeling av åndsverkinntekt, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

2.2.4 Opsjon i arbeidsforhold

Om særskilt skatteberegning ved innløsning/salg av opsjon i arbeidsforhold, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold», pkt. 4.

3 Fribeløp

3.1 Generelt

Om fribeløp og satser ved beregning av toppskatt, se SSV § 3-1. (Særskilt inntektsfradrag for Finnmark og Nord-Troms kommer ikke til fradrag ved beregningen av toppskatt.)

3.2 Bosatt en del av året i Norge

Skattyter som har vært skattepliktig som bosatt i Norge en del av året skal ha så mange tolvtedeler av fribeløpet som antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) han har bodd i Norge. Det er i denne sammenheng uten betydning over hvor langt tidsrom inntekten er opptjent. Om beregning av antall måneder, se emnet «Klassefastsetting».

3.3 Midlertidig opphold i Norge

Har skattyteren personinntekt som er skattepliktig til Norge for tidsrom hvor han oppholder seg i Norge uten å være bosatt her, jf. sktl. § 2-3 første og annet ledd, skal han i utgangspunktet ha forholdsmessig (tolvtedels) fribeløp i toppskatt i klasse 0, 1 eller 2 i forhold til det antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) av året han har oppholdt seg her. Om beregning av antall måneder, se emnet «Klassefastsetting». Om tilfeller der avkorting av fribeløpet likevel ikke skal gjennomføres, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

3.4 Ikke bosatt/opphold i Norge

For skattytere som ikke har vært skattemessig bosatt eller oppholdt seg i Norge i løpet av året, skal fribeløpet (for klasse 0) beregnes i forhold til det antall hele og/eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) i det året inntekten anses opptjent. Virksomhetsinntekt anses opptjent over de måneder i inntektsåret virksomheten har vært drevet. Styrehonorarer anses opptjent over den periode i utbetalingsåret vervet har vart.

3.5 Dødsfall

Ved ligningen av avdødes inntekt i dødsåret skal fribeløpet ikke reduseres.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng

- *Stortingets vedtak 15. desember 2014 nr. 1720 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015.*
- *Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (ftrl.) kap. 2, 3, 23 og 24.*
- *Lignl. § 9-6 nr. 6.*
- *EØS-avtalen art. 29.*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015.*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1760 om avgifter til folketrygden for året 2015 for misjonærer mv. som er opptatt i folketrygden i medhold av folketrygdloven § 2-8.*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1761 om avgifter til folketrygden for året 2015 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada.*
- *Forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer (ftrl.).*
- *Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 og Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg.*
- *Sosialkonvensjoner.*

1 Generelt

Til finansiering av folketrygden svares bl.a. følgende avgifter

- arbeidsgiveravgift, se emnene om arbeidsgiveravgift
- trygdeavgift (lav-, mellom- eller høy sats), se nedenfor

Når det nedenfor sies at en person er bosatt i Norge, menes bosatt etter reglene i ftrl. § 2-1 og ikke skattepliktig som bosatt etter skatteloven.

2 Hvem er avgiftspliktig

2.1 Generelt

Alle som er medlem av folketrygden er pliktig til å svare trygdeavgift av personinntekt.

En skiller mellom to grupper medlemmer

- pliktig medlem og
- frivillig medlem, se ftrl. § 2-7 til § 2-9

Videre foreligger det i følge ftrl. § 23-4a plikt til å svare trygdeavgift for personer som

- omfattes av norsk trygdelovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i ftrl. § 1-3 eller
- har rett til helsetjenester i et annet EØS-land når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler.

2.2 Hvem er pliktig medlem av folketrygden

2.2.1 Hovedregel

Pliktig medlem er enhver som

- er bosatt i riket ifølge ftrl. § 2-1, se pkt. 2.3
- er arbeidstaker i Norge eller på den norske delen av kontinentalsokkelen i forbindelse med leting etter eller utvinning av naturressurser, se ftrl. § 2-2, forutsatt at vedkommende har lovlig adgang til å ta inntektsgivende arbeid i Norge
- er norsk statsborger og under opphold utenfor Norge, jf. ftrl. § 2-5 første ledd
  - er arbeidstaker i den norske stats tjeneste
  - er arbeidstaker hos en person som er arbeidstaker i den norske stats tjeneste
  - er arbeidstaker i norsk sivilt luftfartsselskap
  - studerer i utlandet med lån eller stipend fra Statens lånekasse
- er norsk statsborger og arbeidstaker på norskregistrert skip, med mindre vedkommende omfattes av ftrl. § 2-12

Pliktig medlem er også person som uavhengig av statsborgerskap, jf. ftrl. § 2-5 første ledd, er

- i Forsvarets tjeneste i utlandet, herunder militærperson som deltar i internasjonale fredsoperasjoner
- sivil tjenestepliktig på oppdrag i utlandet
- utsendt av den norske stat som fredskorpsdeltaker eller ekspert for tjenestegjøring i utviklingsland
- i tjeneste som forhåndsutskrevet av den norske stat til NATOs sivile krigstidsorganer

2.2.2 Svalbard, Jan Mayen, norske biland

Et medlem av trygden som bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, Jan Mayen eller i et norsk biland, beholder medlemskapet. En person som ikke er medlem i trygden, blir medlem dersom vedkommende tar arbeid for norsk arbeidsgiver som driver virksomhet på Svalbard, Jan Mayen eller i norsk biland, se ftrl. § 2-3.

2.2.3 Sokkelarbeidere

Arbeidstaker som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, er medlem av trygden, se ftrl. § 2-2. For personer som er statsborgere i et EØS-land, gjelder også reglene i Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 og Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg. Sosialkonvensjoner med andre land får også anvendelse på kontinentalsokkelen forutsatt at konvensjonen omfatter arbeid på sokkelen.

Om skattyter som er bosatt i Norge, men arbeider på britisk sokkel, se emnet «Sokkelarbeidere».

2.2.4 Sjøfolk

Sjøfolk som er bosatt i Norge og som arbeider på skip registrert i utlandet er bare pliktig medlem når arbeidsgiveren må betale arbeidsgiveravgift, f.eks. norsk reder som har bareboat-befraktet det utenlandsk registrerte skipet. Se emnene om arbeidsgiveravgift.

I andre tilfeller er sjøfolk som er bosatt i Norge og skattepliktige til Norge for inntekt på skip registrert i utlandet utenfor EØS, ikke pliktige medlemmer i Norge og de skal ikke betale trygdeavgift. Slike sjøfolk er likevel trygdet under opphold i Norge (friperiode) og skal da betale 5,1 % i trygdeavgift (lav sats). Avgiftsgrunnlaget fastsettes til den forholdsmessige del av samlet personinntekt for den perioden sjømannen er ansatt på utenlandsk skip, som kan henføres til oppholdet i Norge. Oppholdet i Norge avrundes til hele måneder. Denne ordningen gjelder også for norske fiskere på utenlandske fiskebåter. Om beregning av friperioder og avgjørelsesmyndighet, se pkt. 2.4. Om sjøfolk som er omfattet av trygdelovgivningen i flaggstaten etter EØS-reglene, se pkt. 3.4.7.

2.2.5 Unntak

Skattyter som er ansatt i hotell- og restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i NIS, er ikke pliktig medlem uansett om vedkommende er bosatt i Norge eller ikke, jf. ftrl. § 2-12.

Utenlandsk statsborger som arbeider i Norge som lønnet arbeidstaker hos fremmed stat eller mellomfolkelig organisasjon, får ikke status som medlem. Det samme gjelder en utenlandsk statsborger som er lønnet arbeidstaker hos en slik person, jf. ftrl. § 2-11.

Om andre unntak, se forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer og pkt. 3.

2.3 Hvem er bosatt i Norge etter folketrygdloven

Det er NAV og ikke ligningsmyndighetene som avgjør hvem som er bosatt i Norge etter folketrygdloven.

Bosatt i Norge er den som

– har oppholdt seg i Norge i minst tolv måneder
– har til hensikt å oppholde seg her i minst tolv måneder

Pliktig medlemskap i folketrygden etter ftrl. § 2-1 (bosatt) opphører når en person flytter til utlandet og oppholdet er ment å vare minst ett år, eller med en gang hvis vedkommende tar seg arbeid i utlandet, jf. ftrl. § 2-14.

Opphører en person å være medlem i folketrygden, skal ligningsmyndighetene ikke utligne trygdeavgift eller beregne pensjonspoeng.

2.4 Avgjørelsesmyndighet

Ligningsmyndighetene fastsetter i utgangspunktet grunnlaget og utligner trygdeavgift for medlemmer av folketrygden. Dette gjelder også når skattyter får nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen eller har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden eller fordeling med progresjon. Det kan i denne sammenheng legges til grunn at personer som kun arbeider i utlandet med lønn fra utenlandsk arbeidsgiver ikke er medlem av folketrygden, med mindre NAV dokumenterer medlemskapet.

Ligningsmyndighetene fastsetter også grunnlaget og utligner trygdeavgift for følgende medlemmer

– person som er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3, petroleumsskatteloven eller artistskatteloven
– person som ikke er skattepliktig til Norge, når han eller hun er bosatt i utlandet og er ansatt på et norskregistrert skip eller på et utenlandsregistrert skip leid av et norsk rederi som har ansvaret for bemanning og utrustning (bareboat-befraktet skip)
– person som er bosatt utenfor Norge og som er norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste

Ligningsmyndighetene fastsetter også trygdeavgift for:

– grensegjengere som arbeider i Norge,
– ansatte i luftfartøy, bosatt i andre EØS-stater
– landtransportsjåfører som er bosatt i andre EØS-stater
– fiskere, med hyre, bosatt i andre EØS-stater

I andre tilfeller enn de som er nevnt ovenfor, er det i utgangspunktet NAV som fastsetter/krever inn trygdeavgift og beregner pensjonsgivende inntekt, se forskrift 29. april 2013 nr. 422 om Arbeids- og velferdsetatens kompetanse til å fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift (ftrl. § 24-1).

Det er i utgangspunktet skattyter som har ansvaret for å avklare med NAV om han er medlem i trygden og skal betale trygdeavgift i Norge. Er det tvil om en skattyter er pliktig medlem i trygden kan skattekontoret henvende seg til NAV, eventuelt til NAV Internasjonalt, postboks 8138 Dep, 0033 Oslo, tlf. 21 07 37 00. Det skal fremgå av et eventuelt vedtak fra NAV om skattyter som er sjømann skal svare lav sats av den forholdsmessige del av personinntekten som faller på friperiodene i Norge. (Om korrigering av fastsettingen når en skattepliktig ikke har vært pliktig medlem, se Skattedirektørens rundskriv 14, tillegg 2 i Utv. 1976/413.)

Det er utarbeidet en landsdekkende samarbeidsrutine mellom Arbeids- og velferdsdirektoratet og Skatteetaten som gir en detaljert beskrivelse av ansvarsfordeling og informasjonsflyt mellom etatene – se www.skatteetaten.no.

Om reglene for grensegjengere, se emnet «Utland – grensegjengere».

3 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EF) 883/2004 og gammel Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og sosialkonvensjoner

3.1 Overgang fra gammel til ny forordning

Rådsforordning (EF) 883/2004 (ny forordning) trådte i kraft innenfor EU 1. mai 2010.

Fra dette tidspunktet ble de to trygdeforordningene 1408/71 og 574/72 erstattet av henholdsvis forordning 883/2004 (om samordning av trygdeordninger) og 987/2009 (om fastsettelse av nærmere regler for gjennomføring av Forordning 883/2004).

Fra 1. juni 2012 trådte forordningen i kraft for Norge. Fra dette tidspunktet skal Norge sammen med Island og Liechtenstein, ta i bruk nye trygderegler for personer som flytter eller arbeider innenfor EØS.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Selv om det foreligger en ny forordning vil lovvalgsreglene i 1408/71 kunne få anvendelse i mange år til, jf. bestemmelsen i art. 87 nr. 8 i Forordning nr. 883/2004. Det følger av denne bestemmelsen at hvis en person blir omfattet av et annet lands lovgivning som følge av lovvalgsreglene i ny forordning, skal lovvalget etter 1408/71 fortsatt gjelde så lenge vedkommendes situasjon vedrørende arbeidsforhold og bostedsland, ikke endres. Lovvalget etter 1408/71 varer da så lenge vedkommendes situasjon ikke endres, men maksimalt i 10 år regnet fra 1. juni 2012 eller til vedkommende selv ønsker å vurdere lovvalget etter Forordning nr. 883/04.

3.2 Generelt

Utenlandsk skattyter som er bosatt i riket etter folketrygdloven eller som er i tjeneste her uten å være bosatt, kan være unntatt fra medlemskap i norsk trygd i henhold til EØS-avtalen art. 29, og Rådsforordning (EF) 883/2004, ev. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71, en sosialkonvensjon eller vedtak i henhold til ftrl. § 2-13 annet ledd. Tilsvarende kan en norsk skattyter være unntatt fra medlemskap i norsk trygd etter intern rett, Rådsforordningen eller en sosialkonvensjon. Det er i utgangspunktet NAV som tar standpunkt til hvem som skal være unntatt og eventuelt for hvilken periode.

Skattyter fritas for å betale trygdeavgift i samme utstrekning som han er unntatt fra norsk trygd. Så lenge skattyter ikke har fremlagt dokumentasjon på at vedkommende er omfattet av annet lands trygdemyndighet, herunder for eksempel med blankett A1/E101, fastsettes pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift på vanlig måte. Se ovenfor under pkt. 2.4.

Rådsforordningen (EØF) 883/2004 med tillegg om anvendelse av trygdeordninger for arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor EU/EØS, inngår som en del av EØS-avtalen.

EØS-avtalen gjelder for Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Kroatia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike.

I den nye forordningen 883/2004 art. 11 fastslås at man bare skal være omfattet av ett lands trygdelovgivning av gangen. Nytt er at det ikke lenger finnes unntak fra dette prinsippet i forordningen.

EØS-reglene gjelder også for Sveits, Færøyene og Grønland.

De sosialkonvensjoner som Norge har inngått med andre EØS-land (de nordiske land, Belgia, Frankrike, Hellas, Italia, Luxemburg, Nederland, Portugal, Slovenia, Storbritannia, Ungarn og Østerrike) gjelder for personer som ikke omfattes av EØS-avtalen (personer som er bosatt i de nevnte stater, men som ikke er statsborgere av EØS-land). Den nordiske sosialkonvensjonen gjelder også for arbeidstakere på norsk kontinentalsokkel.

Nordisk avtale bygger på EØS-avtalens regelverk. Når det gjelder arbeidstakere bosatt i ett nordisk land utsendt til et annet nordisk land, gjelder EØS-forordningens regler også for tredjelands statsborgere.

I tillegg har Norge sosialkonvensjoner med Australia, Canada og provinsen Quebec, Chile, Kroatia, Serbia, Sveits, Tyrkia, USA, Bosnia Hercegovina og Israel.

NAV kan gi nærmere opplysninger om innholdet i Rådsforordningen og sosialkonvensjonene.

3.3 Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg, hovedregel

Rådsforordning nr. 883/2004 med tillegg regulerer hvilken trygdelovgivning som får anvendelse for personer som er statsborgere i et EØS-land og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Tilsvarende gjelder også for flyktninger og statsløse innenfor EØS. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter.

Etter art. 11 nr. 3 a i Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er hovedregelen at en EØS-borger som arbeider i et annet EØS-land skal være medlem i arbeidslandets trygdeordning.

Sosiale avgifter (i Norge trygdeavgift og arbeidsgiveravgift) skal betales i det land hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

3.4 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg, unntak fra hovedregelen

3.4.1 Utsendt arbeidstaker til/fra Norge

Arbeidstakeren skal dokumentere sin trygdetilknytning til Norge med blankett A1/E101 som utstedes av NAV Internasjonalt.

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/04 art. 12 nr. 1 skal en arbeidstaker som sendes til utlandet av sin arbeidsgiver for å arbeide i et annet EU/EØS-land beholde sin tilknytning til trygdeforordningen i det landet han sendes ut fra, hvis arbeidet ikke skal vare mer enn 24 måneder og tilknytningen til arbeidsgiveren fra utsenderlandet består i hele arbeidsperioden.

Den utsendte kan ikke etter Rådsforordning nr. 883/04 erstatte en tidligere utsendt. Det som er nytt i forhold til Rådsforordning EØF nr. 1408/71, er at man nå kan sendes ut for 24 måneder fra utsendelsens start og ikke 12 måneder som i Rådsforordning nr. 1408/71.

For at utsendingsbestemmelsen kan benyttes kreves det at trygdeforholdet i utsenderstaten var etablert før utsendelsen. Det er også et krav at arbeidsgiver driver reell virksomhet i utsenderlandet, og ikke bare har en intern administrasjon der.

Arbeidstaker som er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land og som sendes til Norge av en utenlandsk arbeidsgiver for å utføre arbeid her, skal fortsatt være medlem i trygdeordningen i sitt bostedsland, jf. art. 12 nr. 1 bokstav a i Rådsforordning (EF) nr. 883/2004. Arbeidstakeren skal dokumentere sin trygdetilknytning i utlandet med blankett A1/E101 som utstedes av bostedslandets trygdemyndigheter.

Arbeidstaker som sendes fra Norge skal dokumentere sin trygdetilknytning til Norge med blankett A1/E101 som utstedes av NAV Internasjonalt.

3.4.2 Utsendt næringsdrivende

I følge Rådsforordning (EF) nr. 883/04 art. 12 nr. 2 skal en næringsdrivende som reiser til utlandet for å utføre oppdrag, beholde sitt trygdemedlemskap i det landet han sendes ut fra, hvis oppdraget ikke skal vare lengre enn 24 måneder. Det stilles krav til at det drives reell virksomhet av noe omfang en viss tid før utsendelse, og at virksomheten kan gjenopptas i utsenderlandet etter utsendingen. Videre stilles det krav til at den virksomheten som drives i utsenderlandet er av samme art.

3.4.3 Arbeidstaker som utfører arbeid i to eller flere EØS-land

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 art. 13 nr. 1 a skal en person som vanligvis arbeider i to eller flere land være omfattet av lovgivningen i bostedslandet hvis:

- en vesentlig del av arbeidet utføres i bostedslandet,
- arbeidstakeren har forskjellige arbeidsgivere som er registrert/har forretningssted i ulike land, eller
- arbeidstakeren arbeider i flere land for en og samme arbeidsgiver, og ikke bor i noen av arbeidslandene.

En arbeidstaker som arbeider i to eller flere land, og som ikke utfører en vesentlig del av arbeidet i bostedslandet, skal være omfattet av lovgivningen i det landet der arbeidsgiveren holder til, se art. 13 nr. 1 b.

Uttrykket «vanligvis arbeider» viser til situasjoner hvor en person er ansatt for å jobbe i flere land samtidig, eller at arbeidstakerens arbeid er slik at han må veksle på å jobbe i flere land for å utføre arbeidet (for eksempel langtransportsjåfører som kjører gjennom mange land). I slike tilfeller skal arbeidstakeren være omfattet av bostedslandets trygdelovgivning hvis vedkommende utfører en vesentlig del av arbeidet der. Hva som anses som vesentlig del fremgår av Rådsforordning 987/2009 art.14 nr. 8.

Hvis arbeidstakeren utfører mer enn 25 % av arbeidet i bostedslandet, vil dette normalt bli ansett som en vesentlig del. Bestemmelsen utelukker imidlertid ikke at mindre enn 25 % i konkrete tilfeller kan anses som en vesentlig del (hvor mye lønn man får fra

det enkelte land kan i såfall ha betydning). Vurderingen skal gjøres ut fra hvordan man forventer at arbeidstakerens arbeidssituasjon vil være de neste påfølgende 12 måneder. Nytt i Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er at den i motsetning til Rådsforordning (EØF) 1407/71 ikke har egne regler for personer som tilhører kjørende, seilende eller flyvende personell i virksomhet som driver internasjonal transport. Denne gruppen arbeidstakere skal følge de regler som gjelder for andre arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere land.

Fra 2. februar 2013 gjelder det imidlertid nye EØS-regler om trygdetilhørighet for flygende personell. I de nye reglene anses flygere og kabinpersonell å utføre sitt arbeid i det medlemslandet der de har sin hjemmebase jf. Rådsforordning 465/2012 se uttalelse publisert på www.nav.no 8. april 2013.

3.4.4 Person som er både arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende

I motsetning til Forordning 1408/71 som åpnet for at en person som er arbeidstaker i et land og selvstendig næringsdrivende i et annet, kan bli omfattet av begge lands lovgivning, vil vedkommende etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 bare være omfattet av lovgivningen i det landet der han utfører arbeid som arbeidstaker. Art. 87 nr. 8 kan imidlertid medføre at enkelte vil kunne være medlem i to land i en overgangsperiode.

3.4.5 Næringsdrivende i to land

En person som driver næringsvirksomhet i to eller flere land, er omfattet av trygdelovgivningen i bostedslandet dersom han utøver en vesentlig del av sin virksomhet der jf. art. 13. nr. 2 a.

Hvis den næringsdrivende ikke er bosatt i noen av landene der virksomheten drives, skal vedkommende være omfattet av trygdelovgivningen i det landet hvor han har sin hovedbeskjeftigelse jf. art. 13 nr. 2 b. Det er gitt retningslinjer for vurderingen av hvor vedkommende har sin hovedbeskjeftigelse i gjennomføringsforordningen nr. 987/2009 art. 14 nr. 9. Det skal gjøres en konkret samlet vurdering av vedkommendes virksomhet, herunder om den har fast driftssted, virksomhetens omfang, art og varighet. Vurderingene av hvor den næringsdrivende har sitt hovedsete gjøres ut fra en bedømmelse av situasjonen slik den kan forventes å være i de påfølgende 12 kalendermåneder, jf. art. 14 nr. 10.

3.4.6 Arbeid på kontinentalsokkel

Rådsforordningens regler gjelder også personer som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, se ftrl. § 2-4.

3.4.7 Sjøfolk

Arbeidstakere om bord på skip er som hovedregel omfattet av trygdelovgivningen i flaggstaten (i det land hvor skipet er registrert), jf. Rådsforordning nr. 883/2004 art. 11 nr. 4. Dette gjelder også under opphold i Norge i friperioder.

Arbeid om bord på skip registrert i EØS-land skal betraktes på linje med arbeid i vedkommende land. Dette innebærer at reglene i art. 12 om utsendte arbeidstakere får anvendelse for sjøfolk.

3.4.8 Pensjonister

En pensjonist som er bosatt i Norge etter folketrygdloven skal i utgangspunktet betale trygdeavgift på den pensjonen han mottar.

Dette gjelder ikke dersom han bare mottar offentlig pensjon fra et annet EØS - land. Mottar han i tillegg til den offentlige pensjonen fra et annet EØS land en norsk og/eller utenlandsk privat pensjon, skal han heller ikke betale trygdeavgift av disse pensjonene. I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene normalt unnlate å utligne trygdeavgift selv om det ikke er fremlagt noen dokumentasjon fra trygdemyndighetene.

En pensjonist som er bosatt i Norge og som mottar offentlig pensjon både fra Norge og et annet EØS-land, skal betale norsk trygdeavgift av all mottatt pensjon. I slike

tilfeller er det Norge som har betalingsansvaret for helsetjenester til pensjonisten, jf. Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 art. 25. Plikten til å betale norsk trygdeavgift følger da av rådsforordningens art. 30.

Plikten til å betale trygdeavgift av utenlandske private pensjoner følger av norsk intern rett og er ikke regulert i rådsforordningen.

Mer informasjon om fastsetting og innkreving av trygdeavgift, herunder for pensjonister som flytter fra Norge til utlandet, se samhandlingsrutinen mellom skatteetaten og NAV som ligger på www.skatteetaten.no.

3.5 Dokumentasjon

Dersom en person fremlegger blankett A1/E101, eller annen dokumentasjon fra annet lands trygdemyndighet for norske ligningsmyndigheter om at vedkommende fortsatt er medlem av dette landets trygdeordning, skal ligningsmyndighetene ikke ilegge trygdeavgift.

4 Trygdeavgift

4.1 Generelt

Ved pliktig medlemskap i folketrygden er det tre satser for trygdeavgift med forskjellige grunnlag:

- trygdeavgift, lav sats, 5,1 %
- trygdeavgift, mellomsats, 8,2 %
- trygdeavgift, høy sats, 11,4 %

For personer som har rett til helsetjenester i et annet EØS-land når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler, svares trygdeavgift slik:

- pensjonister, trygdeavgift, lav sats, 5,1 %
- uføretrygdede, trygdeavgift, mellomsats, 8,2 %

4.2 Grunnlag

4.2.1 Generelt

Trygdeavgift beregnes av personinntekten, se for øvrig emnene om personinntekt.

4.2.2 Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av virksomhet

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal som hovedregel beregnes etter en sats på 11,4 % (høy sats) uten øvre grense for følgende typer personinntekt

- beregnet personinntekt etter foretaksmodellen
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap
- sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt
- dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter virksomhetsinntekt

Se ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 3 jf. folketrygdvedtaket § 8.

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal beregnes etter en sats på 8,2 % (mellomsats) for følgende typer personinntekt, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 jf. folketrygdvedtaket § 7

- beregnet personinntekt for personlig næringsdrivende som driver fiske og fangst hvor det svares produktavgift. Som inntekt av fiske og fangst regnes ikke fiskeoppdrett, salg av tang og tare eller inntekt av fraktoppdrag når fartøyet er tatt ut av fiske
- mannskapslott fra fiske og fangst hvor det svares produktavgift
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap som driver fiske og fangst hvor det svares produktavgift
- beregnet personinntekt ved pass og stell som skjer i barnepassers hjem av barn som ikke er fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller av barn som har særlige behov for omsorg og pleie
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap som utøver barnepass i eget hjem og hvor øvrige vilkår som nevnt i ovenstående strekpunkt er oppfylt
- sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter disse typene personinntekt

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre enn 69 år, se nedenfor.

4.2.3 Personer i alderen 17 til 69 år, lønn mv.

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år beregnes etter en sats på 8,2 % (mellomsats) for

- lønn mv., se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser», pkt. 3
- sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter lønn mv.
- arbeidsavklaringspenger
- kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsetaten
- overgangsstønad etter ftrl. § 15-6 som er innvilget fra og med 1. april 2014. Dette gjelder også for eventuell etterbetaling for tidsrom før 1. april.
- uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, jf. sktl. § 12-2 bokstav j

Se ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 jf. folketrygdvedtaket § 6

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre en 69 år, se nedenfor.

4.2.4 Pensjoner, føderåd, livrenter i arbeidsforhold og introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

For følgende ytelser skal det beregnes trygdeavgift etter en sats på 5,1 % (lav sats), se ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 jf. folketrygdvedtaket § 6

- pensjoner i og utenfor arbeidsforhold
- føderåd
- livrenter som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold
- engangs- og avløsningsbeløp for ytelser nevnt ovenfor
- engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven
- engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale
- engangsutbetaling fra individuell pensjonsordning
- introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere
- supplerende stønad til personer med kort botid i Norge
- overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 innvilget 31. mars 2014 eller tidligere
- overgangsstønad etter folketrygdloven § 16-7 og § 17-6

Denne satsen skal benyttes uavhengig av personens alder.

Det skal ikke beregnes trygdeavgift på utbetalinger fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er skattlagt som lønn etter sktl. § 5-12 sjette ledd og § 12-2 bokstav a jf. § 12-2 bokstav b tredje punktum.

4.2.5 Personer yngre enn 17 år eller eldre enn 69 år

Trygdeavgiften for personer som

- fyller 16 år i inntektsåret eller er yngre, eller
- fyller 70 år i inntektsåret eller er eldre

beregnes etter sats på 5,1 % (lav sats) for alle typer personinntekt. Dette vil også omfatte lønn, arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap og beregnet personinntekt etter foretaksmodellen.

4.3 Minstegrense

Det beregnes ikke trygdeavgift hvis samlet personinntekt, dvs. grunnlag for trygdeavgift lav, mellom og høy sats, er under kr 49 650, se ftrl. § 23-3 fjerde ledd. Er det samlede grunnlaget høyere, beregnes trygdeavgift av hele grunnlaget på vanlig måte. Samlet trygdeavgift skal likevel ikke utgjøre mer enn 25 % av den samlede personinntekt som overstiger kr. 49 650.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.4 Skattebegrensning

Trygdeavgiften inngår i den skatt som skal begrenses ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1 eller liten skatteevne etter sktl. § 17-4, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

4.5 Tilleggsskatt

Trygdeavgift anses som skatt i forhold til reglene om tilleggsskatt. Dette innebærer at det også skal beregnes tilleggsskatt av trygdeavgift når vilkårene for dette er oppfylt. Om tilleggsskatt, se emnet «Tilleggsskatt».

4.6 Dødsfall

Det skal svares trygdeavgift av avdødes personinntekt frem til dødsfallet. Dette gjelder enten dødsbo lignes for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret, eller gjenlevende ektefelle/enearving overtar boet udelt. Dødsbo svarer ikke trygdeavgifter for egen inntekt. Om videreføring av avdødes skatteposisjoner knyttet til personinntekt, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»pkt. 2.1.7 og pkt. 2.2.6.

5 Pensjonspoeng

Skatteetaten beregner fra og med inntektsåret 2012 ikke lenger pensjonspoeng. Denne beregningen foretas av NAV.

6 Etterfølgende forandring av pensjonsgivende inntekt

6.1 Manglende betaling

Om endring av pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift ved manglende betaling av skatter og avgifter, se emnet «Folketrygd – nedsettelse».

6.2 Feil fastsetting av pensjonsgivende inntekt

6.2.1 Hovedregel

Er fastsettingen av pensjonsgivende inntekt feil, kan endring av ligning og tilhørende endring av pensjonsgivende inntekt foretas innen fristene i lignl. § 9-6 etter de vanlige regler, se emnet «Endringssak – endring uten klage». Er to- eller treårsfristen utløpt, kan likevel pensjonsgivende inntekt økes og ny trygdeavgift utlignes, dersom skattyter ønsker det. Dette gjelder også feil som har oppstått på bakgrunn av feil i ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller rettsanvendelse. Skattyter bør informeres om at en eventuell endring vil medføre forhøyelse av trygdeavgift og om beløpets størrelse. Hvis skattyter etter dette ikke ønsker at endringen gjennomføres, skal endringen unnlates.

6.2.2 Unntak fra 10 års fristen

Også etter utløpet av 10 års fristen kan ligningsmyndighetene vedta økning av pensjonsgivende inntekt, når skattyteren forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort og som han ikke kan lastes for, jf. lignl. § 9-6 nr. 6. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende.

Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år

– *Sktl. § 14-80.*
– *Lov 12. mai 1961 nr. 2 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverksloven).*

1 Generelt

Opphavsmannen til åndsverk og/eller patentert oppfinnelse kan på visse vilkår kreve å få sin samlede personinntekt fordelt over tre år dersom dette fører til lavere trygdeavgift

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

og eventuell toppskatt, jf. sktl. § 14-80. Fordelingen omfatter alle arter av personinntekt, og gis virkning for toppskatt, trygdeavgift og pensjonspoeng.

Det er en forutsetning for fordeling at skattyteren har personinntekt av åndsverk eller patentert oppfinnelse i det samme inntektsåret som krav om fordeling fremsettes for. Det er ikke krav om at skattyteren har hatt slik inntekt i de to foregående år.

Alminnelig inntekt fordeles ikke.

Nytt for 2016

Med virkning fra 2016 blir toppskatten erstattet av en progressiv trinnskatt med fire trinn. Se nærmere Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 3.3.

2 Hva er åndsverk

Med «åndsverk» forstås litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk av enhver art, og uansett uttrykksmåte og uttrykksform, jf. åndsverkloven § 1, som f.eks.

- skrifter av alle slag
- muntlige foredrag
- sceneverk, slik som
  - dramatiske verk
  - musikkdramatiske verk
  - koreografiske verk
  - pantomimer
  - hørespill
- musikkverk, med eller uten tekst
- filmverk
- fotografiske verk, se nedenfor
- malerier, tegninger, grafikk og lignende billedkunst
- skulpturer av alle slag
- bygningskunst, så vel tegninger og modeller som selve byggverket
- billedvev og gjenstander av kunsthåndverk og kunstindustri, både forbildet og selve verket
- kart, samt tegninger og grafiske og plastiske avbildninger av vitenskapelig eller teknisk art
- datamaskinprogrammer
- oversettelser og bearbeidelse av verk som nevnt ovenfor

Utenfor bestemmelsen faller

- utøvende kunstnerisk arbeid, f.eks. som skuespiller, sanger eller musiker
- utøvende teknisk eller vitenskapelig arbeid som ikke resulterer i noe objekt for opphavsrett, slik som utøvelse av teknisk eller annen faglig bistand f.eks. ingeniør, advokat, revisor e.l.

En skattyter i vitenskapelig undervisningsstilling, f.eks. en professor, antas heller ikke å komme inn under bestemmelsene for forelesninger og andre verk som han utarbeider i forbindelse med sin stilling og som han ikke får godtgjort på annen måte enn gjennom den faste lønnen. Tilsvarende antas også å gjelde f.eks. for de arbeider som en arkitekt utfører i fast lønnet stilling. Iscenesetting vil i de fleste tilfelle falle utenfor bestemmelsen.

For fotografier må en skille mellom fotografiske verk og fotografiske bilder. Fotografiske bilder er ikke åndsverk, se åndsverksloven § 1 tredje ledd og § 43A, og gir ikke grunnlag for fordeling etter bestemmelsen i sktl. § 14-80. Grensen mellom fotografiske verk (som er et åndsverk) og fotografiske bilder bestemmes av hvorvidt den innsats som ligger bak fotografiet anses skapende. F.eks. vil et bilde tatt av et automatisk kamera for overvåking ikke være et fotografisk verk.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Patentert oppfinnelse

Patentert oppfinnelse er oppfinnelse som er beskyttet ved at det er tatt ut patent etter lov 15. desember 1967 nr. 9 om patenter. Ordningen administreres av Patentstyret.

Design etter lov 14. mars 2003 nr. 15 om beskyttelse av design (designloven) anses ikke som en patentert oppfinnelse, og faller dermed utenfor området for dette emnet. Med design menes utseendet til et produkt eller en del av et produkt som særlig følger av de karakteristiske trekkene ved linjene, konturene, fargene, strukturen eller materiale til produktet eller produktets ornamentering, jf. designloven § 1.

4 Hvem som er opphavsmann

Opphavsmann er den som har skapt åndsverket eller funnet opp den patentbeskyttede oppfinnelsen, og som opphavsretten utledes fra. Inntekt fra åndsverk eller patentert oppfinnelse hos opphavsmannens rettsetterfølger omfattes ikke av bestemmelsen.

5 Vilkår for fordeling

5.1 Skatteplikt

Fordeling kan bare kreves dersom skattyteren har vært skattepliktig som bosatt i Norge i de to forutgående inntektsår.

5.2 Vesentlig økning i samlet personinntekt

5.2.1 Generelt

Skattyters samlede personinntekt må ha blitt vesentlig større i forhold til de to foregående år.

5.2.2 Sammenligningsgrunnlag

Det kan ikke kreves at skattyters personinntekt i inntektsåret skal være større enn personinntekten for hvert av de to foregående år. Sammenligningsgrunnlaget blir derfor gjennomsnittlig personinntekt for de to foregående år.

5.2.3 Krav til økningens størrelse

For at inntektsøkningen skal anses vesentlig bør det som hovedregel kreves at personinntekten siste år overstiger gjennomsnittet av de to foregående år med minst 25 %.

5.2.4 Økning i åndsverkinntekt

Økningen i den samlede personinntekt må i alle fall for en del skyldes økning i åndsverkinntekten. Åndsverkinntekten må heller ikke utgjøre en uvesentlig del av skattyters samlede personinntekt.

Dersom åndsverkinntekten ikke har økt, eller gått ned, foretas ikke fordeling, selv om samlet personinntekt har økt vesentlig.

5.2.5 Ektefelles personinntekt

Ektefelles personinntekt holdes utenfor ved sammenligningen, både for inntektsåret og for de to foregående år. Dette gjelder uansett om ektefellene er lignet særskilt eller under ett, med eller uten fordeling av skatt.

6 Frist for krav om fordeling

Skattyter må kreve fordeling innen fristen for levering av selvangivelse. I praksis bør en imidlertid godta krav som kommer inn noe senere, dersom fordeling uten alt for store vansker kan foretas ved ligningsbehandlingen eller ved etterfølgende endringssak, og det ikke foreligger illojale forhold.

7 Gjennomføring av fordelingen

Samlet personinntekt for de tre siste år skal fordeles likt over årene. Fordelingen foretas av skattekontoret.

Korrigering for de to foregående år foretas ved endringssak. Om fremgangsmåten, se emnene om endringssak.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det kan forekomme at personinntekten for ett av de to foregående år er høyere enn gjennomsnittet av alle tre år. I så fall vil det bli en reduksjon av toppskatt, pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for dette året. Denne reduksjonen kommer til uttrykk i endringssaken. Se for øvrig FIN 4. juni 1962 i Utv. 1962/265.

8 Ny fordeling senere år

Dersom skattyter også det påfølgende året krever fordeling etter sktl. § 14-80, gjelder følgende

- ved avgjørelsen av om kravet til vesentlig inntektsøkning er oppfylt, tas utgangspunkt i de opprinnelige personinntektene
- ved fordelingen (utregning av gjennomsnittlig personinntekt for de tre årene, og ved endring av ligning) tas utgangspunkt i tidligere beregnede gjennomsnittlige personinntekter

Prisbelønninger

- *Sktl. § 5-10 bokstav a og § 5-15 første ledd bokstav j.*
- *FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd og FSFIN § 5-15-7 første ledd.*

1 Hovedregel

Prisbelønning er skattepliktig dersom det er så nær sammenheng mellom skattyterens arbeid/økonomiske aktivitet og prisbelønningen, at det er naturlig å se den som vunnet ved arbeidet/aktiviteten.

Dette gjelder f.eks. hvis

- arbeidet/den økonomiske aktiviteten er utført for å oppnå prisbelønningen, f.eks. ved konkurranser eller lignende
- prisbelønningen er en påregnelig følge av arbeidet/den økonomiske aktiviteten

Om sporadiske premier i amatørkonkurranser, se pkt. 4. Se også emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter».

2 Unntak

Det er unntak fra skatteplikt for følgende ytelser utenfor tjenesteforhold

- kunstnerlønn bevilget av Stortinget
- statlige æres- og kulturpriser, herunder Nordisk Råds natur- og miljøvernpris og Arne Nordheims komponistpris. En forutsetning for at denne komponistprisen er skattefri er at midlene til prisen bevilges av Kulturdepartementet og at Kulturdepartementet oppnevner juryen som skal dele ut prisen
- kommunale og fylkeskommunale æres- og kulturpriser, se også FIN 9. januar 1991 i Utv. 1991/238
- vitenskapelige hedersgaver og belønninger utdelt gjennom universiteter, høyskoler, vitenskapelige fond o.l.

3 Eksempler fra praksis

Følgende priser er skattlagt

- Aksel Waldemar-prisen, se URD 11. april 1997 (Hallingdal herredsrett) i Utv. 1997/804
- Dagbladets lyrikkpris
- Landbruksdepartementets bygdeutviklingspris til beste BU-prosjekt
- Prix Italia (hørespillpris)
- SKUP-prisen
- Årets Skulpturpris

Enkelte priser som har karakter av hedersbevisning skattlegges i praksis ikke. Dette gjelder f.eks.:

– Anders Jahres kulturpris
– Arne Skouens ærespris
– Den nordiske juristprisen
– Forfatterforeningens ytringsfrihetspris
– Innovasjon Norges Idépris Reodor når denne er utdelt i forbindelse med tiltak arrangert av massemedia og tiltaket er allment tilgjengelig
– Kjell Bækkelund-prisen
– Lindemanprisen
– Nobelprisen
– Nordisk Råds litteraturpris
– Oslo Konserthus AS årlige musikkpris, se SKD 23. august 2004 i Utv. 2004/1071

Sparebanklags pris for nyttig samfunnsmessig virksomhet på et annet område enn skattyters yrke har normalt ikke vært ansett som skattepliktig. Det samme gjelder tilsvarende priser utbetalt fra fylker, kommuner o.l.

4 Premier i amatørkonkurranser

Sporadiske premier i amatørkonkurranser er normalt ikke skattepliktige, se FSFIN § 5-15-7 første ledd og FIN 10. juli 1980 i Utv. 1980/322.

Realisasjonsbegrepet

– *Sktl. § 9-2.*

1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles realisasjon som vilkår for skatteplikt (innvinningsform)/fradragsrett (oppofrelsesform). I tillegg behandles i pkt. 2 avgrensningen av realisasjon som vilkår for skatteplikt i forhold til realisasjon som tidfestingsregel.

Om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

2 Begrepsbruk

2.1 Generelt

Ordet «realisasjon» er brukt på følgende måter i skattereglene

– som et vilkår for at en gevinst eller et tap skal være skattepliktig/fradragsberettiget, se f.eks. sktl. § 5-1 annet ledd og § 6-2 første ledd. Realisasjon i denne betydning anses for en innvinningsform/oppofrelsesform, det vil si en begivenhet som medfører skatteplikt/fradragsrett
– som tidspunkt for å avbryte en frist, se f.eks. i sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b
– som tidspunkt for tidfesting av gevinst på avskrivbart driftsmiddel, se sktl. § 14-44 første ledd

Realisasjon som vilkår for skatteplikt/fradragsrett faller sammen med realisasjon som vilkår for å avbryte en frist, slik det er brukt for eksempel i sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b. «Realisasjonsåret», slik det er brukt i sktl. § 14-44 første ledd er imidlertid ment å vise til tidfestingsbestemmelsen i sktl. § 14-2 som sier at tidfesting skal skje når skattyteren «får en ubetinget rett til ytelsen». Denne tidfestingsregelen benevnes noen ganger i teorien som «realisasjonsprinsippet». I tillegg er ordet «realisasjon» i samme setning i sktl. § 14-44 første ledd benyttet som et vilkår for å bruke bestemmelsen.

2.2 Forholdet mellom opptjening (innvinning) og tidfesting

Tidspunktet for en realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform og som sluttpunkt for en frist, er tidspunktet for inngåelse av avtale om realisasjon der alle de vesentligste avtalevilkår er fastlagt, se nærmere under pkt. 5.1. Derimot er realisasjonsåret, slik ordet er brukt i sktl. § 14-44 første ledd første punktum som tidspunkt for tidfesting av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

gevinst, det året eiendomsretten til det realiserte formuesobjektet opphører hos den tidligere eier, for eksempel ved at det overføres til erververen.

Spørsmålet om eiendomsretten er opphørt må avgjøres etter privatrettslige regler. Tidspunktet for eiendomsrettens opphør vil ofte ikke sammenfalle med tidspunktet for realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform. En boligeiendom anses f.eks. normalt som realisert ved inngåelse av avtalen, mens selger fortsatt er eier frem til det tidspunkt kjøper overtar eiendommen.

Eksempel
A og B inngår i september år 1 en avtale om at A skal selge huset sitt til B. I følge avtalen skal B overta huset i februar år 2. A anses å ha realisert eiendommen i september år 1. På dette tidspunktet må en vurdere om A oppfyller kravene til eier- og botid (vilkår for unntak fra skatteplikt). Eiendomsretten går imidlertid ikke over før i februar år 2. Eventuell skattepliktig tap eller gevinst skal dermed tidfestes til år 2. Det er først i år 2 A har «en ubetinget rett» eller «en ubetinget forpliktelse» etter sktl. § 14-2 første og annet ledd.

Nærmere om hvem som anses å være eier i ulike sammenhenger, se emnet «Eierbegrepet». Som eksempel på et tilfelle hvor det ikke var sammenfall mellom realisasjon som innvinningsform og tidfestingen, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). (Spørsmål om fristen for endring var gått ut. Endring av ligning kunne foretas da retten fant at selv om avtalen var inngått og skjøtet var utstedt i 1986 så ble eiendomsretten først overført til kjøper 1. januar 1987. Tidfestingsregelen måtte føre til at gevinsten måtte henføres til 1987.)

2.3 Betydningen av å skille mellom realisasjon som vilkår for skatteplikt og realisasjon som tidfestingsregel

For at en inntekt skal kunne skattlegges, må den være opptjent (innvunnet) og tidfestet. Vilkårene for skatteplikt bedømmes på innvinningstidspunktet. Gevinsten skal skattlegges i det inntektsåret den er tidfestet. Tilsvarende gjelder fradrag for tap.

I de fleste tilfeller vil spørsmålet om tidspunktet for innvinningen ikke komme på spissen. Spørsmålet vil imidlertid få betydning når skattereglene endrer seg i perioden mellom innvinningstidspunktet og tidfestingstidspunktet. Det samme gjelder ved inn- eller utflytting av norsk beskatningsområde. Videre kan det være aktuelt hvis innvinningen skjer hos én skattyter, mens tidfestingen skjer hos en annen, for eksempel i forbindelse med dødsfall.

3 Hva realisasjon omfatter

3.1 Generelt

Som realisasjon anses, jf. sktl. § 9-2 første ledd
- overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt mot vederlag
- opphør av eiendomsrett til et formuesobjekt

Overføres eierrådigheten over formuesobjektet til andre, er det et krav at det utløses rett til vederlag/erstatning som er mer enn symbolsk. Ved opphør av eiendomsretten til formuesobjektet uten at det overføres til andre, for eksempel ved ødeleggelse, foreligger det realisasjon selv om det ikke utløses rett til vederlag/erstatning.

Likestilt med realisasjon er
- stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag, jf. sktl. § 9-2 annet ledd bokstav a, og
- overføring av eierandeler og finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i selskaper mv. som driver forsikringsvirksomhet etter forsikringsvirksomhetsloven, jf. sktl. § 9-2 annet ledd bokstav b.

3.2 Eksempler på realisasjon

3.2.1 Generelt

Det foreligger realisasjon når skattyterens eiendomsrett opphører, f.eks. ved

- salg og gavesalg, (det vil også si salg til underpris der vederlaget ikke er symbolsk)
- tvangsavståelse blant annet ved ekspropriasjon, odelsløsning og salg på tvangsauksjon
- fusjon, fisjon og visse omdanninger av selskapstype. Om skattefritak, se pkt. 4 med videre henvisninger
- makeskifte og bytte
- innfrielse eller bortfall av fordring
- endelig avkall på rettighet. Om et tilfelle hvor avkall på panterett ble ansett som realisasjon, se LRD (Borgarting) 14. oktober 2011 i Utv. 2011/1539. Om et tilfelle hvor avkall på fiskerettigheter ble ansett som realisasjon, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025) (Skotheimsvik). Om et tilfelle hvor avkall på bruksrett til leilighet ble ansett som realisasjon, se BFU 30/2014.
- tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse
- utrangering, for eksempel ved at en eiendel kastes
- innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon med tilsvarende oppgivelse av eierposisjonen etter sktl. § 10-37
- innløsning av opsjon som er eget formuesobjekt
- innløsning av enkeltandeler ved oppløsning av deltakerlignede selskap, uavhengig av om det ytes vederlag
- konvertering av en konvertibel obligasjon til aksjer, se HRD i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620) (Industriinvesteringer AS). Det samme gjelder hvor konverteringsretten avløses med en rett til tegning mot innskudd i penger, se HRD i Utv. 2014/1702 (Rt. 2014/822) (Bonheur/Ganger Rolf).

Nærmere om når bankinnskudd og andre muntlige fordringer anses realisert i forhold til valutagevinst eller -tap etter sktl. § 9-9, se emnet «Valutagevinst/-tap».

Om et tilfelle hvor et bygg rives suksessivt i kombinasjon med suksessiv oppføring av nytt bygg, se BFU 86/2004.

Om et tilfelle hvor tilbakeføring av aksjer fra et holdingselskap til en personlig skattyter innebar en realisasjon, se BFU 16/2007.

3.2.2 Rådighetsinnskrenkninger

Det foreligger realisasjon når rådigheten over et formuesobjekt innskrenkes så sterkt at det må likestilles med opphør av eiendomsretten. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337). Hvor rådigheten innskrenkes ved naturfredning, foreligger det realisasjon hvis eieren må avstå fra den vesentligste del av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, se FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328. Om et tilfelle hvor det ikke forelå realisasjon, se LRD (Eidsivating) 4. mai 1993 i Utv. 1993/711.

3.2.3 Overdragelse mellom aksjonær og selskap

Et formuesobjekt anses realisert selv om skattyter selger til eget aksjeselskap og dermed har i behold en indirekte eierinteresse, f.eks. gjennom et datterselskap, se nærmere i emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.3.

3.2.4 Inngåelse av forlagsavtale

Om et tilfelle hvor inngåelse av en forlagsavtale ble ansett som en realisasjon av opphavsretten, se HRD i Utv. 1956/444 (Rt. 1956/1033).

3.2.5 Eksempler på ikke-realisasjon

Det anses ikke å foreligge realisasjon av formuesobjektet ved

- gaveoverføring (ren gave eller overdragelse mot symbolsk vederlag)
- arveovergang ved dødsfall
- skifte av dødsbo
- overdragelse mellom ektefeller som ikke er separert, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 4

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse, se HRD i Utv. II/654 (Rt. 1934/577)
- etablering av et sameie hvor sameierne ved sammenføyning av tomter får en ideell andel av eiendommen svarende til verdien av den fysiske andel de hadde tidligere, se FIN 12. april 1985 i Utv. 1985/271
- hel eller delvis oppløsning av tingsrettslig sameie hvor sameier mottar en fysisk del av sameieobjektet som tilsvarer sameierens ideelle andel i samme objekt (uten utløsning av eller mellomlegg til noen sameier, se også FIN 9. april 1973 i Utv. 1973/245)
- overgang fra eierseksjonssameie til sameie etter sameigelova eller omvendt, uten endring av eierandel, se BFU 22/2010
- jordskifte etter jordskifteloven
- overføring av konkursdebitors eiendeler til konkursboet
- uttak til egen bruk (se likevel om uttak som innvinningsform/skatteutløsende moment under emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester»)
- overføring mellom meldepliktige samboere og registrerte partnere, herunder registrerte partneres oppløsning av felleseie ved separasjon eller skilsmisse
- bruk av tegningsrett til å tegne aksje/grunnfondsbevis, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100, pkt. nr. 5
- inngåelse av en opsjonsavtale
- innløsning av aksjer, eventuelt kombinert med nytegning av aksjer i selskapet, uten at eierposisjonene i selskapet endres. Se bl.a. HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Troll Salmon) og emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.5
- endret klassifisering for aksjer, for eksempel fra aksjeklasse B til aksjeklasse A, forutsatt at aksjonærens andel av selskapsformuen ikke endres. Det er uten betydning om det skjer en endring av de organisatoriske rettighetene. Se nærmere BFU 03/2008
- aksjespleis, uten at eierposisjonene i selskapet endres. Se for eksempel BFU 18/2009
- endring av andelsklasse innenfor ett og samme verdipapirfond, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130.
- endring av utstedelsesvaluta ved flytting fra en andelsklasse til en annen i ett og samme verdipapirfond, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130.
- endring av investeringsstrategi i et verdipapirfond, f.eks. fra aksjefond til obligasjonsfond eller omvendt, se BFU 19/2012 og emnet «Verdipapirfond», pkt. 1.2.

Skattemessig flytting av selskap fra et utland til et annet ble ikke ansett som realisasjon på aksjonærnivå, se BFU 31/2012. Om skatteplikt ved utflytting av selskap fra Norge, se sktl. § 10-37 og emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

I HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Nordea) ble morselskaps salg av aksjer i datterselskap til andre datterselskap ikke ansett som en realisasjon, fordi overføringen var en integrert del av skattefri fusjon.

Om utlån av verdipapirer, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

3.3 Nærmere om gavesalg/gaveoverføring

Salg mot vederlag som er under omsetningsverdi, men hvor vederlaget ikke er symbolsk (gavesalg), er realisasjon. Dette gjelder selv om overdragelsen betegnes som arveforskudd. Om adgangen til å velge bort inntektsoppgjør ved overdragelse av virksomhet til arveberettiget, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2. Gaveoverføring hvor det ikke ytes vederlag, anses ikke som realisasjon. Dette gjelder også dersom det ytes vederlag, men hvor vederlaget er symbolsk, jf. HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS) (Salg av aksjer mot symbolsk vederlag (ca. 0,2 % av aksjenes formuesverdi) var gave og ikke gavesalg). Nærmere om når det foreligger et symbolsk vederlag, se pkt. 3.8.

Ved gavesalg eller gaveoverføring kan det være spørsmål om uttaksbeskatning hos giveren, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

3.4 Skatteplikt hvor det ikke foreligger realisasjon

3.4.1 Generelt

Selv om det ikke foreligger en realisasjon, vil likevel en overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt til andre kunne utløse skatteplikt etter andre regler, for eksempel etter reglene om uttak, jf. emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Hvis det manglende vederlag har sammenheng med et interessefellesskap, vil det også kunne foretas beskatning som om overføringen skjedde mot fullt vederlag, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

3.4.2 Overdragelse av ideell andel

Overdragelse til andre mot vederlag av en ideell andel eller fysisk avgrenset del av eiendomsretten til et formuesobjekt, anses som delvis realisasjon av formuesobjektet.

3.5 Ødeleggelse

Delvis ødeleggelse av et fysisk formuesobjekt, anses ikke som (delvis) realisasjon av objektet. Om hva som regnes som ett formuesobjekt, se emnene «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel» og «Bolig – realisasjon». Er imidlertid ødeleggelsene av formuesobjektet så omfattende at det må likestilles med hel ødeleggelse, anses dette som realisasjon av hele objektet. Om når innløsning/salg av aksjer til selskapet (egne aksjer) anses som delvis realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.4.2.

3.6 Spesielt om pengefordringer

Når en pengefordring betales fullt ut, anses den som realisert. Dette vil f.eks. gjelde dersom pengefordringen brukes til å betale for et formuesobjekt eller dersom lån til aksjeselskap konverteres til aksjekapital, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064. Det samme gjelder om pengefordringen i sin helhet må anses tapt. Å motta delvis betaling av en pengefordring anses som realisasjon av tilsvarende del av fordringen.

Ettergivelse av gjeld som følge av manglende betalingsevne anses som realisasjon av fordringen for fordringshaver. Delvis ettergivelse av gjeld anses som delvis realisasjon for fordringshaveren. At en pengefordring blir delvis verdiløs, anses derimot ikke som realisasjon av en tilsvarende del av fordringen.

3.7 Spesielt om rettigheter

Stiftelse av tidsbegrensede rettigheter (99 år eller mindre) i et formuesobjekt er ikke realisasjon av formuesobjektet. Om beskatningen i slike tilfeller, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

Stiftelse av ikke-tidsbegrensede rettigheter (lengre enn 99 år) skal etter sktl. § 9-2 annet ledd likestilles med realisasjon av formuesobjektet når stiftelsen av rettigheten gjøres opp mot engangsvederlag. Betales det et årlig vederlag i tillegg til et engangsvederlag, foreligger det ikke realisasjon med mindre den årlige avgiften er satt så lavt at engangsvederlaget blir dominerende.

Om skillet mellom stiftelse av en rettighet i fast eiendom og overføring av eiendomsretten til selve eiendommen eller en fysisk del av den, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

Overdragelse av en rettighet fra rettighetshaveren til en annen mot vederlag, anses som realisasjon av rettigheten. Benyttes en rett til å kjøpe, selge eller leie, vil dette som hovedregel ikke anses som en realisasjon av rettigheten, se likevel emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner».

3.8 Spesielt om hva som er vederlag eller erstatning

3.8.1 Vederlag

Som vederlag regnes enhver ytelse som etter sin art faller inn under skattelovens fordelsbegrep.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.8.2 Grense mot symbolsk vederlag

Har objektet markedsverdi og det betales en underpris, kreves det at det faktisk ytede vederlag ikke kan karakteriseres som symbolsk. Dette må avgjøres konkret. Her må det både legges vekt på størrelsen av vederlaget og hvilket forhold det har til omsetningsverdien. I utgangspunktet vil vederlag som utgjør mindre enn 5 % av omsetningsverdi måtte anses som symbolsk. Er verdien av formuesobjektet meget høy, må denne prosentgrensen reduseres. Er vederlaget meget høyt, vil det normalt ikke kunne anses å være symbolsk selv om det er lite i forhold til omsetningsverdien på gjenstanden. Eksempelvis vil vederlag over en million kroner normalt ikke kunne anses som symbolsk. Se for øvrig HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS).

Er vederlaget høyere enn overdragers inngangsverdi på eiendelen, skal vederlaget ikke anses som symbolsk, uavhengig av vederlagets størrelse i forhold til omsetningsverdien på gaveoverdragelsestidspunktet.

Dersom objektet, f.eks. en aksje, har lav eller ingen omsetningsverdi og vederlaget derfor er tilsvarende lavt, vil vederlaget ikke være symbolsk. Overdragelsen vil da være en realisasjon hvis den er reell, dvs. at eierinteressen fremdeles eksisterer og overføres til ny eier på markedsvilkår, jf. FIN 24. oktober 1994 i Utv. 1994/1426.

3.8.3 Overtakelse av gjeld, hovedregel

Overtar mottaker av et formuesobjekt ansvar for den tidligere eiers gjeld er dette å anse som vederlag.

3.8.4 Overtakelse av gjeld, overdragelse av andel i deltakerlignet selskap

Ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, vil erververs overtakelse av overdragerens andel av selskapets gjeld ikke være vederlag.

3.8.5 Overdragelse av formuesobjekt til «eget selskap»

Ved overføring av formuesobjekt til aksjeselskap eller deltakerlignet selskap under stiftelse eller ved kapitalforhøyelse, vil verdien av de aksjer eller andeler en mottar, regnes som vederlag for de overdratte formuesobjektene. Ved overføring av formuesobjekt til bestående aksjeselskap uten vederlag, eller mot et vederlag som er lavere enn markedsverdien, skal verdistigningen på de aksjene som skattyter eide fra før, ikke anses som vederlag for det overførte objektet. Se FIN 13. september 1988 i Utv. 1988/723. Om anvendelse av sktl. § 13-1 i et slikt tilfelle, se pkt. 3.8.7 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.7.

Om skattlegging ved interessefellesskap, se pkt. 3.8.7 og om skattlegging etter reglene om uttak, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

3.8.6 Avtalt vederlag eller krav på erstatning blir ikke betalt pga. manglende betalingsevne mv.

Overdragelsen mister ikke preg av å være en realisasjon selv om den tidligere eieren ikke får vederlaget eller erstatningen, f.eks. fordi en kjøper ikke klarer å betale vederlaget. Se likevel pkt. 3.10.

3.8.7 Vederlag fastsatt ved interessefellesskap

I den utstrekning man skjønnsmessig fastsetter et «vederlag» på grunn av interessefellesskapet jf. sktl. § 13-1, skal overdrageren behandles skattemessig som om formuesobjektet var realisert. Se FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624.

3.8.8 Ekspropriasjon/ulempeerstatning

Ved tvangsavståelse av fast eiendom, kan det bli fastsatt erstatningsbeløp som ikke uten videre kan betraktes som en del av vederlaget/erstatningen for den avståtte eiendom. Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av en del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning for verdiforringelse på den gjenværende del av eiendommen, kan dette beløpet ikke behandles som vederlag ved realisasjon fordi den gjenværende eiendom ikke er realisert. Om den skattemessige behandling av ulempeserstatning, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.4.

3.9 Spesielt om overdragelser mellom deltaker og deltakerlignet selskap mv.

Etter sktl. § 10-45 behandles overdragelser av formuesobjekter mellom deltaker og selskap som overføring mellom selvstendige subjekter. Ytes det vederlag f.eks. ved direkte betaling eller ved godskrivning/belastning av kapitalkonto, er overdragelsen en realisasjon. Om overdragelse i forbindelse med stiftelse eller oppløsning av slikt selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering» og emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

3.10 Spesielt om hevinglomgjøring av avtale

En kontrakt anses som et formuesobjekt. En kontrakt anses realisert f.eks. ved at den overdras til andre eller hvis vedkommende mottar eller betaler et pengebeløp for å tre ut av kontrakten.Om gevinst/tap er skattepliktig/fradragsberettiget, avhenger av om realisasjon av det underliggende objekt ville vært skattepliktig/fradragsberettiget. Gevinst og tap ved realisasjon av en kontrakt om kjøp av innbo og løsøre vil således ikke være skattepliktig/fradragsberettiget.

Blir en salgsavtale hevet med tilbakelevering av salgsgjenstanden fordi en av partene har rettslig krav på dette, anses det ikke å ha funnet sted en realisasjon, verken ved den opprinnelige overdragelsen eller ved tilbakeleveringen. Det kan f.eks. være at salgsavtalen blir hevet fordi det foreligger en vesentlig mangel ved varen. Omgjøres en salgsavtale på grunnlag av at partene blir enige om dette av andre grunner etter at realisasjonen er gjennomført, anses både den opprinnelige overdragelsen, tilbakelevering av salgsgjenstanden og eventuell levering av ny salgsgjenstand som hver sin realisasjon.

4 Skattefrie transaksjoner

Transaksjoner som ellers er ansett som realisasjon, er likevel unntatt fra behandling etter reglene for realisasjon ved

- visse skattefrie omdanninger av selskapstype, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform»
- visse skattefrie overdragelser av eiendeler i virksomhet mellom selskap med samme eierinteresser, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer»
- skattefri fusjon av selskaper etter reglene i sktl. kap. 11, se emnene om fusjon
- skattefri fisjon av selskaper etter reglene i sktl. kap. 11, se emnene om fisjon

5 Når er realisasjon gjennomført

5.1 Overføring mot vederlag

Ved overføring av eiendomsretten til andre mot vederlag, anses realisasjon (innvinning/oppofrelse) gjennomført når gevinsten er klarlagt og sikret for selgeren. Dette vil være når det foreligger en bindende og endelig avtale om avståelse. I tillegg må de vesentligste avtalevilkår være fastlagt, herunder prisen eller måten å fastsette prisen på. Ved f.eks. salg av bolig vil realisasjon oftest foreligge ved akseptert bud eller annen inngåelse av kjøpsavtale hvor de viktigste vilkår er fastsatt. Se HRD i Utv. 1995/915 (Rt. 1995/872) (Eide) og FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216.

Er det fastsatt betingelser i en avtale om overdragelse av formuesobjektet, må det vurderes om betingelsene hver for seg eller samlet, er av en slik karakter at de innebærer at realisasjon ennå ikke har funnet sted.

Hvis betingelsene innebærer at det på avtaletidspunktet er reell usikkerhet om avtalen faktisk blir gjennomført, vil ikke gevinsten være klarlagt og sikret og innvinning har da ennå ikke funnet sted. Er det eksempelvis i avtalen tatt forbehold om due-diligence eller godkjenning fra offentlige myndigheter som gir reell usikkerhet til om avtalen blir gjennomført, er ikke gevinsten klarlagt og sikret på avtaletidspunktet. Se HRD i Utv. 2009/1297 (Rt. 2009/1208) (Hurtigruten ASA).

Realisasjon er gjennomført selv om størrelsen på det totale vederlaget er usikkert som følge av betingelser i avtalen, forutsatt at det i avtaleverket er inntatt bindende bestemmelser om forutsetningene for og fremgangsmåten ved beregning av det endelige vederlaget, se LRD 26. november 2008 (Agder) i Utv. 2009/8 (Agder Energi AS).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Selv om en realisasjon anses gjennomført, vil selgeren fortsatt kunne behandles som eier i forhold til skattereglene, f.eks. i forhold til hvem som skal formuesbeskattes, beskattes for løpende inntekter og ha eventuelle avskrivninger på formuesobjektet. Dette gjelder såfremt eiendomsretten ikke er overført etter de privatrettslige reglene for dette. Hvis det for eksempel inngås endelig og bindende avtale om salg av en eiendom 1. desember med overtakelse 1. februar, vil selger bli ansett som eier ved årsskiftet i forhold til reglene om formuesskatt. Se for øvrig emnet «Eierbegrepet».

Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Om den skattemessige behandlingen hvor avtalen heves eller omgjøres, se pkt. 3.10.

5.2 Opphør av eiendomsrett uten overføring til andre

Når eiendomsrett til et formuesobjekt opphører uten at denne overføres til andre, anses realisasjon å ha funnet sted når eiendomsretten ikke lengre har noen verdi hos den tidligere eier, f.eks. ved tilintetgjørelse, tyveri og bortfall av rettighet.

5.3 Verdipapirlån og (dekket) shortsalg

Om gevinst og tap ved lån av verdipapirer, f.eks. aksjer, og dekket shortsalg, se sktl. § 9-11 og § 9-12 og emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

5.4 Gjeldsforhandling, gjeldsordning, akkord/gjeldsettergivelse

Ved offentlig gjeldsforhandling som ender i akkord, anses tidspunktet for realisasjon for den del av fordringen som endelig faller bort

– ved tvangsakkord; tidspunktet for stadfestelse eller
– ved frivillig gjeldsordning; når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. lov om gjeldsforhandling og konkurs 8. juni 1984 nr. 58 henholdsvis § 52 og § 25.

Ved gjeldsordning i medhold av lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven), anses tidspunktet for realisasjon for den del av fordringen som endelig faller bort

– ved tvungen gjeldsordning; tidspunktet for stadfestelse, eller
– ved frivillig gjeldsordning; når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. gjeldsordningsloven henholdsvis § 5-4 og § 4-12.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses realisasjonstidspunktet å være når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. lov 31. mai 1918 nr. 4 om avslutning av avtaler, om fuldmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven) kap. 1. Dette kan f.eks. være når rettslig bindende viljeserklæring om dette er kommet frem til skyldneren. I tilfeller hvor domstol medvirker vil realisasjonstidspunktet være når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen vil ikke dette påvirke realisasjonstidspunktet så lenge disse ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Åpning av gjeldsforhandling i aksjeselskap er ikke tilstrekkelig til at aksjene i selskapet anses som realisert.

5.5 Andel av deltakerlignet selskap

Om realisasjonstidspunktet ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 2 og emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.

5.6 Fordringer, bankinnskudd mv.

Om når utestående fordringer skal anses realisert i forbindelse med manglende betalingsevne hos skyldneren, se emnet «Fordringer».

5.7 Tilfeller der tidspunktet for realisasjon er det samme som tidspunktet for eiendomsrettens opphør

Om tidspunktet for realisasjon

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– ved realisasjon av aksjer ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskapet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.6
– ved tyveri av gjenstand, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.7
– ved hel ødeleggelse av gjenstand, f.eks. ved ulykke, brann, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.8
– ved kondemnering av gjenstand, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.9
– bortfall av rettigheter, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.10

Rederiselskaper

– *Sktl. § 8-10 til § 8-20.*
– *Lignl. § 1-1.*

1 Generelt

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som driver rederivirksomhet mv., skal i utgangspunktet lignes etter de vanlige regler for aksjeselskap, se emnene om aksjeselskaper. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som oppfyller visse vilkår, kan i stedet velge å bli beskattet etter særreglene for rederibeskatning, jf. sktl. § 8-10 til § 8-20. Denne valgadgangen gjelder også selskap skattemessig hjemmehørende i et annet EØS-land, som tilsvarer aksjeselskap eller allmennaksjeselskap stiftet i henhold til norsk selskapslovgivning, dersom selskapet kun driver kvalifiserende skipsfartsvirksomhet med skatteplikt til Norge. Selskapet må velge for hele inntektsåret.

Kravet om ligning etter særreglene i sktl. § 8-10 til § 8-20 behandles ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Slikt krav må fremsettes innen selvangivelsesfristen. Valget om å tre inn i ordningen må gjøres samlet for alle kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, på det tidspunkt selskapene leverer selvangivelsen. Se sktl. § 8-12 annet ledd.

Alle selskaper som lignes etter særreglene, skal lignes ved SFS. SFS må da vurdere om vilkårene for beskatning etter særreglene er oppfylt. Dersom vilkårene er oppfylt blir skatt fastsatt i samsvar med særreglene.

Finner SFS at vilkårene ikke er oppfylt, må det kreves at skattyter utarbeider selvangivelse etter de ordinære regler og ligning må deretter gjennomføres på vanlig måte.

Dersom et skipsaksjeselskap som lignes etter særreglene eier andel i et deltakerlignet selskap, skal det deltakerlignede selskapet også lignes ved SFS.

2 Ligningen

For de år rederiselskapet skal lignes etter særreglene er det SFS som har ansvaret for alle fastsettinger vedrørende selskapet, herunder fastsetting av ligningsverdi på ikke-børsnoterte aksjer. Videre skal dette kontoret behandle alle klager vedrørende disse årene.

Det er SFS som kan opplyse om et eventuelt utbytte er lovlig utdelt.

3 Formelle regler

Rederibeskattede selskaper skal levere de samme skjemaer som ordinært beskattede selskaper. Rederipostene er innarbeidet i disse skjemaene.

Alle rederiselskaper må i tillegg levere skjemaet Rederibeskatning (RF-1197). Dette særskilte skjemaet og rettledningen til dette (RF-1126), er tilgjengelig hos SFS og på skatteetaten.no/skjema/rederibeskatning.

4 Beskatning av aksjonærene

4.1 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte beskattes hos aksjonærene etter de vanlige reglene, se emnet «Aksjer – utbytte».

4.2 Konsernbidrag

Aksjeselskap utenfor ordningen kan ikke få fradrag for konsernbidrag til selskap som lignes etter de særskilte reglene for rederiselskap. Aksjeselskap utenfor ordningen er ikke skattepliktig for konsernbidrag fra selskap som lignes etter de særskilte reglene for rederiselskap. Se sktl. § 8-18 første ledd.

Aksjeselskap utenfor ordningen kan ikke få fradrag for konsernbidrag til selskap som har trådt ut av ordningen. Dette gjelder i uttredelsesåret og de to påfølgende årene, jf. sktl. § 8-18 annet ledd.

4.3 Aksjegevinster og -tap

Det vil ikke skje noen gevinstbeskatning av aksjonæren ved aksjeselskapets overgang til ordningen. Aksjonærene viderefører sin skattemessige inngangsverdi. Det gjelder ingen særregler for gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

4.4 Skatteplikt ved likvidasjon og innløsning av enkeltaksje

Ved likvidasjon skal selskapets latente skatteposisjoner tas til beskatning.

Utdeling ved innløsning av enkeltaksje behandles etter de ordinære regler.

5 Inntreden og uttreden

5.1 Inntreden i ordningen

Skattemessig oppgjør ved inntreden foretas av SFS. De øvrige skattekontorene behøver således ikke foreta seg noe i forbindelse med selskapets skatteposisjoner, herunder underskudd til fremføring.

5.2 Uttreden av ordningen

SFS ligner selskapet for hele selskapets virksomhet i uttredelsesåret. Med virkning fra og med inntektsåret 2007 er skipsfartsinntekt opptjent innenfor ordningen endelig skattefri (før 2007 gjaldt et prinsipp om utsatt beskatning), og ved uttreden fastsetter SFS skattemessige verdier til markedsverdi som grunnlag for senere skattemessige avskrivninger og inntektsoppgjør.

Selskapet kan frivillig velge å tre ut av ordningen for særskilt rederibeskatning. Fra og med inntektsåret 2007 vil valg om å tre inn i ordningen være bindende for det enkelte selskap for en periode på 10 år, uavhengig av om det er i konsern med andre selskaper som er innenfor ordningen, se pkt. 1. Ved uttreden før utløpet av bindingstiden, kan selskapet ikke tre inn i ordningen igjen før etter utløpet av bindingstiden. Karenstidens lengde vil dermed være lik den resterende perioden av bindingstiden, på det tidspunkt selskapet trer ut av ordningen. Se sktl. § 8-12 første ledd.

For selskaper som var innenfor ordningen i 2007 vil det gjelde en bindingstid som medfører at de må være innenfor ordningen til og med inntektsåret 2016. Det skal ikke tillegges betydning ved beregningen av om bindingstiden er oppfylt, at et selskap ble rederibeskattet innenfor den tidligere rederiskatteordningen, det vil si før 2007. Se Ot.prp. nr. 38 (2008-2009) punkt 3.1.

For at et selskap skal være innenfor den særskilte skatteordningen for rederiselskap må det oppfylle nærmere fastsatte vilkår, jf. sktl. § 8-11 til § 8-13. Selskapet skal tre ut av ordningen dersom det ikke lenger oppfyller vilkårene, se sktl. § 8-17. Selskapet anses ikke som trådt ut dersom brudd på vilkårene etter sktl. § 8-11, samt § 8-13 første og annet ledd, rettes innen to måneder etter at bruddet oppstod. Dette gjelder likevel ikke dersom det dreier seg om et gjentatt brudd på vilkårene i sktl. § 8-13 første og annet ledd innen tre år, regnet fra det tidspunkt forrige brudd ble rettet. Brudd på vilkårene i sktl. § 8-12 om bindingstid og konserntilknytning medfører uttreden uten rettefrist.

Regnskap – foretak med bokføringsplikt

- *Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven).*
- *Lignl. § 6-6 nr. 1 og § 10-6 nr. 2.*
- *Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)*
- *Skd. nr. 10/2008 13. juni 2008 (Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen).*

1 Begrepsbruk

Lignings-ABC bruker begrepene

- «bokføringsplikt(-ig)» for foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktig» brukes, tilsvarer dette det tidligere begrepet «begrenset regnskapsplikt», det vil si foretak som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «årsregnskapsplikt(-ig)» for foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Dette tilsvarer det tidligere begrepet «full regnskapsplikt», det vil si foretak som i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «registrering»: om manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon.
- «bokføring»: om registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Om årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

2 Bokføringsplikt

2.1 Generelt

Reglene om registrering og dokumentasjon framgår av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Det er i medhold av bokføringsloven også fastsatt forskrift om bokføring 1. desember 2004 nr. 1558 (bokføringsforskriften). I bokføringsloven og bokføringsforskriften er det gitt adgang til å dispensere fra lovens/forskriftens bestemmelser gjennom enkeltvedtak. Denne dispensasjonsadgangen som i lov eller forskrift er tillagt departementet, er delegert til Skattedirektoratet.

Bokføringsplikten etter bokføringsloven innebærer plikt til bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Om bokføringsforskriftens regler om krav til dokumentasjon av salg av varer og tjenester, utstedelse av salgsdokumentasjon og særlige regler om dokumentasjon av kontantsalg ved bruk av kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system samt dokumentasjon av kjøp, se bokføringsforskriften delkapitlene 5-1 til 5-5.

2.2 Hvem som er bokføringspliktige

Bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 er

- enhver som har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. bokføringsloven § 2 første ledd, herunder aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet (NUF)
- enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven for den virksomhet som drives, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd, herunder utenlandsregistrert foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge (NUF). Som næringsoppgave etter bokføringsloven § 2 annet ledd regnes ikke skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189). Bokføringsplikten gjelder ikke tilbydere av elektroniske tjenester som plikter å levere omsetningsoppgave som nevnt i mval. § 15-6 tredje ledd, men som ikke har plikt til

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

å levere næringsoppgave etter ligningsloven, se bokføringsloven § 2 annet ledd annet punktum

Skattekontorene, herunder sentralskattekontorene og Oljeskattekontoret, kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive virksomhet bokføringsplikt etter bokføringsloven for den virksomheten som drives, jf. bokføringsloven § 2 tredje ledd. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan bare gis for to år av gangen.

2.3 Personalliste

Bokføringsforskriften § 8-5-6 jf. § 8-5-7 gir regler om føring og oppbevaring av personalliste. Bestemmelsen angir hva en slik liste skal inneholde og hvilke krav som gjelder for føring og oppbevaring av denne.

Bestemmelsen gjelder for følgende bransjer:

- bilverksteder og bilpleievirksomhet, jf. forskriften § 8-12-1
- frisørvirksomhet og skjønnhetspleie, jf. forskriften § 8-3-4
- serveringssteder, cateringvirksomhet, gatekjøkken eller annen virksomhet hvor tilberedt mat bringes ut til kunden eller hentes på forretningsstedet, jf. forskriften § 8-5-6

Om oppbevaring av personallister, se pkt. 2.7. Overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre og oppbevare personalliste følger av lignl. § 10-9. FIN har gitt nærmere regler om ileggelse av gebyret i forskrift 12. september 2013 nr. 1072. Gebyret er ikke fradragsberettiget, se emnet «Bot, gebyr mv.».

Se også SKD melding 8/13 (Utv. 2013/1761) om krav til føring av personallister i enkelte bransjer, samt uttalelser på skatteetaten.no

2.4 Arbeidsplan

Etter bokføringsforskriften § 8-5-6 sjette ledd kan de som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven § 10-3, eller som på annet rettslig grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, benytte arbeidsplanen som alternativ til personalliste. Bestemmelsene om personalliste i bokføringsforskriften gjelder tilsvarende for slik arbeidsplan.

2.5 Språk

Følgende spesifikasjoner og dokumentasjon skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk når de er utarbeidet av den bokføringspliktige, se bokføringsloven § 12 jf. § 13 første ledd nr. 2 og 3:

- spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering
- dokumentasjon av bokførte opplysninger og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet mv. og dokumentasjon av balansen

Finansdepartementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemme noe annet. Departementet har delegert vedtaksmyndigheten til Skattedirektoratet i enkeltsaker.

2.6 Valuta

Bokføringen skal skje i norske kroner, med mindre departementet i forskrift bestemmer noe annet, jf. bokføringsloven § 8.

I bokføringsforskriften § 4-2 er det gitt nærmere regler om bokføring i utenlandsk valuta, herunder om at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på fakturatidspunktet. Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på utbetalingstidspunktet. Beløp knyttet til eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler om valuta, skal fastsettes (låses) i norske kroner til transaksjonsdagens kurs.

Omregning av beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering til norske kroner skal skje minst en gang i året ved bruk av gjennomsnittskurser, se bokføringsforskriften § 4-2 tredje ledd. Det skal dokumenteres hvordan omregningen har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

Bokføringspliktige som ikke utarbeider balanse ved pliktig regnskapsrapportering til skattemyndighetene, skal likevel benytte kursen på transaksjonstidspunktet ved omregning til norske kroner, se bokføringsforskriften § 4-2 fjerde ledd. Dersom kursen i perioden ikke har hatt svingninger som avviker mer enn 5 % i forhold til den månedlige gjennomsnittskursen, kan likevel månedens gjennomsnittskurs benyttes. Store enkelttransaksjoner skal i alle tilfeller omregnes til transaksjonsdagens kurs.

2.7 Oppbevaring av regnskapsmateriale

2.7.1 Generelt

Bokføringsloven § 13 har regler om oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale, herunder bl.a. for årsregnskap og årsberetning etter regnskapsloven.

Etter bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum skal regnskapsmateriale som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 oppbevares i Norge i fem år etter regnskapsårets slutt. Dette gjelder:

- årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning, se bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1
- spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, se bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2
- dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet mv og dokumentasjon av balansen, se bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3
- nummererte brev fra revisor, se bokføringsloven § 13 første ledd nr. 4.

Etter bokføringsforskriften skal også følgende dokumentasjon oppbevares i 5 år etter utgangen av regnskapsåret:

- dokumentasjon av timebestillinger, se forskriften § 7-3 tredje ledd jf. § 5-15
- dokumentasjon over kontantomsetningen i taxinæring, se forskriften § 8-2-3 jf. § 8-2-2
- hotellers eventuelle kalkyler som benyttes som grunnlag ved fordelingen av bruttopensjonsprisen, samt kalkyle over frokostverdien, se forskriften § 8-6-5
- bokføringspliktige veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoners inntakskost for varer som selges til betydelig overpris etter merverdiavgiftsforskriften § 3-13-2, se forskriften § 8-11-3 jf. § 8-11-2
- videreforhandleres dokumentasjon av beløp som nevnt i forskriften § 8-10-5 samt av bokføring som nevnt i § 8-10-6, se § 8-10-7 siste punktum. Spesifikasjon av kjøp og salg som nevnt i § 8-10-2 skal oppbevares i 5 år etter at siste gjenstand som inngår i spesifikasjonen er solgt, se forskriften § 8-10-7 første punktum.

Etter bokføringsloven § 13 annet ledd annet punktum og § 13 b skal følgende regnskapsmateriale oppbevares i Norge i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt:

- avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning, se loven § 13 første ledd nr. 5
- korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning, se loven § 13 første ledd nr. 6
- utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte, se loven § 13 første ledd nr. 7
- prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift, se loven § 13 første ledd nr. 8
- bokførte opplysninger etter bokføringsloven § 7 første ledd, som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt, se loven § 13 b

Etter bokføringsforskriften skal også følgende dokumentasjon oppbevares i 3 år og 6 måneder etter utgangen av regnskapsåret:

- kjøpers dokumentasjon som underbygger salgsdokumentets innhold, se forskriften § 5-2-1 tredje ledd bokstav e femte punktum
- dokumentasjon over antall arbeidede timer som nevnt i forskriften § 5-6 femte ledd, og over medgått tid som nevnt i § 5-14, se forskriften § 7-3 første og annet ledd

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– opprinnelige timelister på papir til bruk i bygge- og anleggsvirksomhet som nevnt i forskriften § 8-1-5 annet ledd første punktum jf. første ledd tredje punktum
– serveringssteders dokumentasjon av priser som nevnt i forskriften § 8-5-5, se forskriften § 8-5-7
– personalliste med eventuell kodeoversikt som nevnt i § 8-5-6, se forskriften § 8-5-7 og § 8-3-4

Følgende dokumentasjon skal etter bokføringsforskriften oppbevares i 10 år etter regnskapsårets utløp:

– dokumentasjon av kjøp av kapitalvarer som nevnt i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, se forskriften § 7-3 fjerde ledd. Dette gjelder dokumentasjon for kostnader forbundet med ny-, på- eller ombygging av fast eiendom der inngående merverdiavgift utgjør minst kr 100 000
– bygge- og anleggsbransjens prosjektregnskap som nevnt i forskriften § 8-1-4, dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskapet, samt byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister, se § 8-1-5 første ledd
– utenlandske foretak som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsvirksomhet og rørledningstransport, eller foretak som driver midlertidig virksomhet på land, forsåvidt gjelder dokumentasjon som nevnt i § 8-8-4, se § 8-8-5
– banker og andre finansieringsforetak når det gjelder kunde- og leverandørspesifikasjon som nevnt i forskriften § 8-13-3 knyttet til kontoforhold, samt dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner, se § 8-13-4 og SKD 8. juli 2015 i Utv. 2015/1627

Bokføringspliktige som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport skal oppbevare oppbevaringspliktig materiale som nevnt i bokføringsloven § 13 i minst 15 år etter utløpet av vedkommende inntektsår, se forskriften § 8-9-4

Kraftforetak som skal svare grunnrenteskatt til staten etter sktl. § 18-3 første ledd, plikter å oppbevare produksjonsdataene på elektronisk lesbart medium i sju år etter inntektsårets utgang, se FSFIN § 18-3-8 første ledd annet punktum og «Kraftforetak»pkt. 10.7.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll, se bokføringsloven § 13 tredje ledd.

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden, se bokføringsloven § 13 fjerde ledd.

Det er i bokføringsforskriften kapittel 7 gitt særlige regler om oppbevaringsmedium, sikkerhetskopi, elektronisk tilgjengelighet mm. Bokføringsforskriften kapittel 8 inneholder særskilte regler om oppbevaring for visse bransjer.

2.7.2 Pålegg etter ligningsloven om oppbevaring av regnskapsmateriale

Etter lignl. § 6-7a kan ligningsmyndighetene i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktige som omfattes av lignl. § 4-2 nr. 1, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

I enkeltpersonforetak rettes pålegget til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

Pålegget om forlenget oppbevaringstid kan påklages.

3 Bokføringspålegg og tvangsmulkt

3.1 Generelt

Det er gitt regler om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved brudd på bokføringslovgivningen, jf. lignl. § 6-6 nr. 1 og § 10-6 nr. 2. Tilsvarende regler er gitt i medhold av skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven.

Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen, er gitt av Skattedirektoratet, se Skd. nr. 10/2008 13. juni 2008 i Utv. 2008/1510.

3.2 Bokføringspålegg

Ved brudd på bokføringslovens regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger, kan ligningsmyndighetene pålegge den bokføringspliktige å innrette seg i samsvar med loven, jf. lignl. § 6-6 nr. 1.

Bokføringspålegget gis av skattekontoret. I tilfeller hvor skatteoppkreveren finner at det er grunnlag for bokføringspålegg, må skatteoppkreveren anmode skattekontoret om å gi bokføringspålegg.

Det gjelder intet vesentlighetskrav, men bokføringspålegg skal ikke gis for mindre formalfeil. Hva som er mindre formalfeil må avgjøres konkret, bl.a. ut fra hvilken type virksomhet det dreier seg om, og betydningen slike feil har i forhold til kontroll av den aktuelle virksomheten og dens kunder.

I selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, rettes pålegget til styret, jf. lignl. § 6-6 nr. 1. I tillegg sendes det hvert styremedlem. For enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap skal bokføringspålegg rettes til eier/innehavere og eventuelt også til daglig leder. Fristen for utbedring skal være minimum fire uker og ikke lenger enn ett år.

Skattekontoret kan kreve dokumentasjon for at pålegget er tatt til følge. Kravene til dokumentasjon vil avhenge av hva bokføringspålegget går ut på.

Bokføringspålegget kan påklages til Skattedirektoratet dersom den bokføringspliktige mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme det, jf. lignl. § 3-6 nr. 1 annet punktum. Klagen må fremsettes innen tre dager etter at pålegget er mottatt. Klagen sendes til skattekontoret som tar stilling til om klagen skal tas til følge og pålegget endres. Finner skattekontoret at klagen ikke bør tas til følge, oversendes den til Skattedirektoratet.

3.3 Tvangsmulkt

Om bokføringspålegget ikke etterkommes innen utbedringsfristen, kan skattekontoret ilegge en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Se lignl. § 10-6 nr. 2.

Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til ti rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige én million kroner.

Vedtak om tvangsmulkt sendes i rekommandert brev. I selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, rettes vedtaket til styret, jf. lignl. § 10-6 nr. 3. I tillegg sendes det til hvert styremedlem i rekommandert brev. For enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap skal vedtaket rettes til eier/innehavere og eventuelt også til daglig leder.

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker, jf. lignl. § 10-6 nr. 4. Klagen sendes til skattekontoret som tar stilling til om klagen skal tas til følge og tvangsmulkten frafalles. Finner skattekontoret at klagen ikke bør tas til følge, oversendes den til Skattedirektoratet.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt

- *Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap mv. (regnskapsloven)*
- *Forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder*
- *Forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av IFRS*

1 Begrepsbruk

Lignings-ABC bruker begrepene:

- «bokføringsplikt(-ig)» for foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktig» brukes, tilsvarer dette det tidligere begrepet «begrenset regnskapsplikt», det vil si foretak som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «årsregnskapsplikt(-ig)» for foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Dette tilsvarer det tidligere begrepet «full regnskapsplikt», det vil si foretak som i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «registrering» om manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon.
- «bokføring» om registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Om bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

2 Årsregnskapsplikt

2.1 Generelt

Følgende foretak har plikt etter regnskapsloven § 1-2 til å utarbeide årsregnskap:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- statsforetak
- ansvarlige selskaper og kommandittselskaper med unntak av:
  - interkommunale selskaper
  - selskaper som i året har mindre enn fem mill. NOK i salgsinntekt (eksklusiv mva.), et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk og færre enn seks deltakere. Alle vilkårene må være oppfylt. Forutsetningen for dette unntaket er at selskapet ikke er et partrederi (jf. lov 24. juni 1994 nr. 39 (sjøloven) § 101) og at ingen av deltakerne er et selskap mv. med begrenset ansvar
- foretak under tilsyn av Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 1, herunder
  - finansinstitusjoner
  - regnskapsførere, jf. lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere
  - revisorer, jf. lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer
- verdipapirfond
- samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har salgsinntekter over to mill. NOK (eksklusiv mva.)
- boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 annet ledd
- andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 mill. NOK eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk
- stiftelser
- enkeltpersonforetak som i året samlet har eiendeler med verdi over 20 mill. NOK eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk

– andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av andre lover har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven
– utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning

Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet (NUF) kan under gitte betingelser anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 3.1.2. De vil da ha årsregnskapsplikt på lik linje med ordinære norskregistrerte aksjeselskaper. Andre NUF-selskaper vil ha årsregnskapsplikt på grunnlag av at de er utenlandske foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge eller på norsk sokkel.

Ved vurdering av eiendelenes verdi i forhold til beløpsgrensen ovenfor, legges den regnskapsmessige verdien til grunn, eventuelt den regnskapsmessige verdien eiendelene ville hatt dersom foretaket/foreningen hadde hatt årsregnskapsplikt.

Er det flere heleide virksomheter i enkeltpersonforetaket, ses alle virksomheter under ett ved vurdering av årsregnskapsplikten. Eier innehaveren av et enkeltpersonforetak en andel i ansvarlig selskap, skal verdien av denne andelen også medregnes dersom den er ført i næringsoppgaven for enkeltpersonforetaket.

Alle foretak med plikt til å utarbeide årsregnskap er bokføringspliktige etter bokføringsloven, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

2.2 Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)

2.2.1 Generelt

Gjennom regnskapsloven § 3-9 og forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder, har IFRS (International Financial Reporting Standards) blitt en del av norsk regnskapsrett. På de områder IFRS er gjort gjeldende, vil reglene i IFRS gjelde i stedet for det som følger av norsk regnskapslovgivning.

Det er videre gitt regler om forenklet anvendelse av IFRS, se FINs forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av IFRS.

2.2.2 Børsnoterte foretak

Børsnoterte foretak plikter å følge IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskap. Børsnoterte foretak som ikke har konsernregnskap, har plikt til å utarbeide selskapsregnskapet etter IFRS.

Børsnoterte foretak som utarbeider konsernregnskap, kan velge å bruke IFRS, forenklet IFRS eller regnskapslovens alminnelige bestemmelser ved utarbeidelse av selskapsregnskap.

2.2.3 Ikke-børsnoterte foretak

Ikke-børsnoterte foretak har ingen plikt til å følge IFRS. Disse kan imidlertid velge å bruke IFRS eller forenklet IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskap og selskapsregnskap.

2.3 Store og små foretak

2.3.1 Generelt

Regnskapsloven har regler som gjelder generelt for alle foretak, uavhengig av foretakenes størrelse. Imidlertid er det gitt noen unntaksregler, som innebærer visse forenklinger for «små foretak» og enkelte tilleggskrav for «store foretak».

2.3.2 Små foretak

For å kunne følge reglene for små foretak, jf. regnskapsloven § 1-6, må den regnskapspliktige på balansedagen (siste år) oppfylle minst to av følgende tre vilkår:
– ha mindre enn 70 mill. NOK i salgsinntekt
– ha mindre enn 35 mill. NOK i balansesum
– ha et gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret færre enn 50 årsverk.

Utgangspunktet er terskelverdiene for det aktuelle regnskapsåret. For nyetablerte foretak er det forholdene i etableringsåret (år 1) som avgjør hvilken kategori foretaket hører

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

inn under. Dersom foretaket faller inn under kategorien «små foretak» i år 1, kan det benytte regnskapsreglene for «små foretak». Dersom foretaket i år 2 og 3 faller utenfor definisjonen av «små foretak», skal lovens hovedregler benyttes fra og med år 3, jf. regnskapsloven § 1-6 annet ledd.

Tilsvarende gjelder motsatt vei for foretak som har benyttet lovens hovedregler og som går over til å falle inn under definisjonen «små foretak», jf. regnskapsloven § 1-6 tredje ledd.

Foretak som endrer størrelse kommer således i den endrede kategorien først med virkning for det andre året det oppfyller de endrede terskelverdiene.

Morselskap anses bare som små foretak dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som en enhet, jf. regnskapsloven § 1-6 fjerde ledd.

Små foretak plikter ikke å utarbeide konsernregnskap. Dette gjelder likevel ikke dersom et av selskapene i konsernet har aksjer, andeler, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) eller obligasjoner notert på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, jf. regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd.

Små foretak kan i en del tilfeller benytte enklere vurderingsregler (unntaksregler). Videre har de unntak fra enkelte notekrav i loven. De kan også fravike de grunnleggende regnskapsprinsippene om opptjening, sammenstilling og sikring, når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak.

2.4 Regnskapsår

Etter regnskapsloven § 1-7 er regnskapsåret som hovedregel kalenderåret.

Om avvikende regnskapsår, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 11.2.

2.5 Språk

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk, med mindre FIN ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk, jf. regnskapsloven § 3-4 tredje ledd. FIN har i vedtak 17. august 2006 delegert vedtaksmyndigheten til SKD i enkeltsaker.

2.6 Valuta

Regnskapsvalutaen for årsregnskapet skal være i norske kroner eller den valuta som virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta), jf. regnskapsloven § 3-4 første ledd.

Skattyter som anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-4, må omregne til norske kroner for skatteformål. Se FIN 21. april 2009 i Utv. 2009/608 og FIN 21. oktober 2009 og emnet «Valutagevinst/-tap», pkt. 2.5 om hvordan omregningen til norske kroner skal foretas. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, EURO eller regnskapsvalutaen, jf. regnskapsloven § 3-4 annet ledd.

2.7 Oppbevaring av regnskapsmateriale

Om oppbevaringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», pkt. 2.7.

Regnskap – revisjon

- *Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven).*
- *Lov 13. juni 1997 nr. 44 og nr. 45 om hhv. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper kap. 7.*

1 Revisjonsplikt

1.1 Revisjonsplikt etter revisorloven uavhengig av driftsinntektenes størrelse

Følgende foretak har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 uavhengig av driftsinntektenes størrelse

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- ansvarlig selskap (ANS og DA) og kommandittselskaper hvor antallet deltakere overstiger fem, inkludert eventuell stille deltaker
- kommandittselskaper der komplementaren er en juridisk person og hvor samtlige deltakere har begrenset ansvar, dersom kommandittselskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn ti årsverk.
- ansvarlig selskap (ANS og DA) hvor samtlige deltakere er juridiske personer med begrenset ansvar, dersom selskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn ti årsverk
- stiftelser

Revisjonsplikten gjelder ikke for visse aksjeselskaper, hvis styret etter fullmakt fra generalforsamlingen i henhold til aksjeloven § 7-6, har truffet beslutning om at årsregnskapene ikke skal revideres. Se pkt. 1.4.

1.2 Revisjonsplikt etter revisorloven avhengig av driftsinntektenes størrelse

1.2.1 Generelt

Alle andre foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt», har også revisjonsplikt, forutsatt at driftsinntektene av den samlede virksomhet i regnskapsåret er minst 5 millioner kroner eksklusive merverdiavgift, se revisorloven § 2-1 annet ledd første punktum jf. første. Dette gjelder for eksempel

- enkeltpersonforetak som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk
- ansvarlig selskap (ANS og DA) og kommandittselskaper hvor antallet deltakere er fem eller færre og antall ansatte utgjør færre enn fem årsverk
- samvirkeforetak
- utenlandsk foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge eller på norsk sokkel

Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntrer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsår. Synker driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret.

1.2.2 Offentlig eid foretak

Revisjonsplikten etter revisorloven omfatter også statlige, kommunale og fylkeskommunale foretak som fyller betingelsene ovenfor.

1.3 Revisjonsplikt etter andre bestemmelser

Spesialbestemmelser om revisjon er gitt for

- advokater, se forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 (domstolloven av 13. august 1915)
- boligbyggelag, se kap. 8 i lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag
- borettslag, se kap. 9 i lov 6. juni 2003 nr. 39 om burettslag
- forretningsbanker, se lov 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker § 14
- forsikringsselskaper, se § 5-9 i lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.
- finansieringsvirksomhet, se lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner
- gjeldsforhandling, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs
- konkursbo, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs
- sparebanker, se lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker § 34
- statsforetak, se kap. 9 i lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.

1.4 Unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper

1.4.1 Generelt

Etter revisorloven § 2-1 tredje ledd kan visse aksjeselskaper treffe beslutning om å velge bort revisor, jf. aksjeloven § 7-6. Slik beslutning kan treffes hvor

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner,
– selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner, og
– gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk.

Overstiger årsregnskapet terskelverdiene, skal selskapets årsregnskap for påfølgende regnskapsår revideres.

Valgadgangen gjelder ikke for aksjeselskap som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, jf. regnskapsloven § 3-2 tredje ledd eller som er morselskap etter aksjeloven § 1-3 eller foretak som står under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1, jf. asl. § 7-6 første ledd annet punktum, jf. revisorloven § 2-1 femte ledd.

Beslutning om å velge bort revisor treffes av selskapets styre, etter at generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendringer, har gitt styret fullmakt til å treffe slik beslutning, jf. asl. § 7-6 første ledd.

Selskapet skal straks gi melding til Foretaksregisteret dersom styret har truffet beslutning om å benytte fullmakten til å velge bort revisor, jf. asl. § 7-6 sjette ledd jf. femte ledd. Fravalg får virkning fra og med det inntektsåret styrets beslutning er registrert i Foretaksregisteret.

For at beslutning om å velge bort revisor skal få virkning for det regnskapsåret beslutningen tas, må beslutningen være registrert i Foretaksregisteret innen regnskapsårets slutt. For de som har kalenderåret som regnskapsår vil det si 31. desember. Se FIN 4. november 2011.

1.4.2 Tilbakekall av fullmakt

En senere generalforsamling kan trekke tilbake en fullmakt om å velge bort revisor, dersom forslaget får tilslutning fra mer enn en tredel av den aksjekapital eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen, eventuelt av en slik andel av aksjekapitalen eller stemmene som i følge asl. § 5-18 trengs for å hindre vedtektsendring, jf. asl. § 7-6 fjerde ledd. Selskapets årsregnskap skal i så fall revideres for det påfølgende regnskapsår, se asl. § 7-6 tredje ledd.

1.4.3 Begrenset revisjon

Hvor det er truffet beslutning om å velge bort revisor, kan en aksjeeier fremsette forslag om begrenset revisjon, jf. asl. § 7-7. Tingretten kan på begjæring treffe beslutning om begrenset revisjon, hvis forslaget har fått tilslutning av aksjeeiere som har minst en tiendedel av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen. Revisor skal da vurdere om det er forhold som gir grunn til å tro at regnskapet ikke er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. asl. § 7-8.

1.4.4 Pålegg om revisjon

Aksjeselskap der det er truffet beslutning om fravalg av revisor kan pålegges revisjon etter ligningsloven § 6-7, skattebetalingsloven 5-13b og merverdiavgiftsloven § 16-8. Skattekontoret kan gi pålegg på grunnlag av at årsregnskapet er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven, bokføringsloven, god regnskapsskikk eller bokføringsskikk. Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår, samt de tre foregående årene. Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår. Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

2 Krav til revisor

Årsregnskapet til revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1, skal revideres av minst én registrert eller statsautorisert revisor, se revisorloven § 2-2, jf. § 3-7.

Den revisjonspliktige kan selv velge hvorvidt det skal benyttes registrert eller statsautorisert revisor.

Revisorloven setter i kap. 3 krav til godkjenning mv. av person eller selskap som utfører revisjon etter revisorloven. Finanstilsynet fører register over de som er godkjent etter loven, jf. revisorloven § 10-1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Revisors underskrift mangler

3.1 Selskapet har ikke revisor

Brudd på revisjonsplikten vil ofte fremgå ved at revisors underskrift mangler på næringsoppgaven, skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022) og andre oppgaver som skal gis etter ligningsloven. I slike tilfeller bør skattyteren anmodes om å rette på forholdet. Viser det seg da at selskapet har brutt plikten til å ha revisor og revisor ikke blir valgt innen en fastsatt frist, bør forholdet innrapporteres til Finanstilsynet.

3.2 Revisor unnlater å underskrive

Revisor har verken rett eller plikt til å underrette ligningsmyndighetene om feil i skattyterens årsregnskap. Derimot skal revisor unnlate å underskrive næringsoppgaven og skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022) dersom han har avdekket vesentlige feil som påvirker ligningsoppgavene. Revisor skal ukrevet sende skattekontoret kopi av brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor næringsoppgaven og kontrolloppstillingen ikke er underskrevet, se revisorloven § 6-2 fjerde ledd annet punktum, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5. Dette og andre nummererte brev fra revisor er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, se pkt. 6.

4 Inhabilitet som revisor

Detaljerte inhabilitetsgrunner er angitt i revisorloven kap. 4, jf. forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer kap. 4.

5 Revisors plikter og ansvar

Revisor har i utgangspunktet plikt til å underskrive den revisjonspliktiges næringsoppgave. Revisoren bekrefter ved sin underskrift at de regnskapsmessige opplysninger som gis i næringsoppgaven er de samme som fremgår av regnskapet og at de er omfattet av revisjonshandlinger gjennomført i overensstemmelse med lov, forskrift og god revisjonsskikk, jf. revisorloven kap. 5, og at det ikke er avdekket vesentlige feil eller mangler.

Oppdager revisor, etter at beretningen/næringsoppgaven er underskrevet, forhold som ville ført til at han ikke ville ha underskrevet denne, skal han trekke tilbake underskriften overfor ligningsmyndighetene.

Revisor har plikt til, uten ugrunnet opphold, å si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig, når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene, jf. revisorloven § 7-1.

Nærmere om revisors plikter i forbindelse med kontroll av skatter av avgifter, se attestasjonsstandarden «SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter», publisert på www.revisorforeningen.no.

6 Nummererte brev

Revisor skal nummerere rapporter/brev som inneholder kommentarer overfor den revisjonspliktige kunden. Disse rapporter/brev skal oppbevares betryggende. Unnlater revisor å underskrive næringsoppgaven mv., skal begrunnelsen fremgå i nummerert brev. Kopi av brevet skal ukrevet sendes skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd annet punktum.

For den revisjonspliktige vil rapportene/brevene være en del av regnskapsmaterialet, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 4. I utgangspunktet er det den regnskapspliktige som skal utlevere disse til skattemyndighetene. Brevene, og annen dokumentasjon som er i revisors besittelse, kan imidlertid kreves utlevert av revisor dersom den revisjonspliktige ikke har oppfylt sin plikt til å utlevere dokumentene, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

7 Innberetning til Finanstilsynet

Finanstilsynet kan etter revisorloven kap. 9 og finanstilsynsloven § 4 treffe forføyninger overfor revisor dersom vedkommende anses uskikket som revisor, fordi vedkommende

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

har gjort seg skyldig i urettskaffent forhold eller forsettlig eller grovt uaktsomt har misligholdt sine plikter.

I saker der det synes å foreligge pliktforsømmelse fra revisors side av betydning for skatte- og avgiftsberegningen, skal innrapporteringen sendes til Finanstilsynet med kopi til Skattedirektoratet. Se for øvrig SKDs melding Ko nr. 4/2000 30. november 2000.

Finanstilsynet er ikke et klageorgan, men et tilsynsorgan som utøver tilsyn med landets registrerte- og statsautoriserte revisorer. Dette innebærer at ligningsmyndighetene som har innrapportert et slikt forhold ikke er part i saken. Finanstilsynet avgjør ut fra tilsynsfaglige hensyn om et innrapportert forhold skal behandles, og i tilfelle når. Finanstilsynets enkeltvedtak i innrapporterte saker er tilgjengelig for ligningsmyndighetene.

Reindrift

- *Sktl. § 4-11 tredje ledd, § 6-19 annet ledd, § 6-90 annet ledd, § 8-1 første ledd bokstav a, § 8-1 sjette og åttende ledd, § 8-3, § 9-7, § 14-70 sjette ledd og § 14-82.*
- *Lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) X (Overgangsregel for avvikling av gjennomsnittsligning for aksjeselskap og deltaker i deltakerlignet selskap)*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-17, § 3-1-4 a 7), § 3-2-2 og § 3-3-5.*
- *Lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrift (reindriftsloven).*

1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

3 Næringsoppgave

Enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap som utøver reindriftsnæring skal levere næringsoppgave og tilleggsskjemaet «Landbruk» (RF-1177). Som reindriftsutøver anses også den som har rein bortsatt for gjeting hos andre. Skattyter anses likevel ikke som utøver av reindrift dersom driften er avviklet og skattyter bare eier noen få pensjons-/livrein.

4 Skattestedet

Reinbeiteområde etter lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrift (reindriftsloven) § 4 til § 6 omfatter regelmessig flere kommuner. Personlige utøvere av reindriftsnæring som bor i reinbeiteområde skattlegges i bostedskommunen. Bor skattyter i en kommune utenfor reinbeiteområdet, skattlegges virksomheten som stedbunden virksomhet.

Reindrift utenom reinbeiteområde skattlegges for personlige utøvere som stedbunden virksomhet til beitekommunene, se URD 22. april 1944 i Utv. VI/336 og LRD 2. juni 1954 (Eidsivating) i Utv. 1954/318.

5 Formue

5.1 Bolig

Verdien av egen bolig, herunder sekundærbolig, fastsettes etter reglene for verdsetting av boligeiendommer, se emnet «Bolig – formue».

5.2 Reinflokk

Formuesverdien av reinflokken fastsettes hvert år etter satsene i takseringsreglene § 3-1-4 a 7).

5.3 Saldogruppe a, c og d

Formuesverdien av løsøre i saldogruppene a, c og d settes normalt til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, jf. takseringsreglene § 2-1-2 første ledd. Avvik fra denne verdien foretas bare dersom skattyteren påviser at den samlede, faktiske verdien for noen av saldogruppene er lavere.

5.4 Lager

Lager av skinn, horn, husflidsprodukter o.l. beregnet for salg, tas med som formue etter tilvirkningsverdi, jf. takseringsreglene § 3-1-4 første ledd, se emnet «Varebeholdning». Lager av innkjøpte varer tas med til anskaffelsesverdien.

5.5 Avsetning til reineierfond

Innskudd på særskilt konto i bank av avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond), er skattepliktig formue. Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal denne formuen fordeles i forhold til inntekt av virksomhet i hver kommune.

6 Tidfesting av inntekter og kostnader

6.1 Generelt

Inntekter av reindrift inntektsføres det året de er opptjent og kostnader kommer til fradrag det året de er pådratt, selv om betalingen skjer senere, jf. sktl. § 14-2. Se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Det skal ved resultatberegningen ikke tas hensyn til endring i verdien av reinflokken og lagerbeholdningen av reinprodukter, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.

6.2 Etterbetaling

Etterbetaling fra reinslakterier og andre salgsorganisasjoner organisert som andelslag som fatter vedtak om etterbetaling på årsmøte etter regnskapsavslutningen, tas til inntekt i vedtaksåret uavhengig av når beløpet blir utbetalt eller godskrevet reineieren.

6.3 Erverv av rein

Kjøpesummen for reinsdyr fradragsføres i det året reinen kjøpes. Dersom samlet kjøpesum for rein i løpet av inntektsåret er på minst kr 15 000 (grensebeløpet for direkte fradragsføring av avskrivbare driftsmidler), skal kjøpesummen fordeles til fradrag med like beløp på ervervsåret og de 2 etterfølgende årene (kostnadsfordeling), jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav b annet punktum. Etter de tidligere reglene om diskontinuitet ved arv og gave (før 2014), var det omsetningsverdien (arveavgiftsgrunnlaget) som ble inngangsverdi for arving/gavemottaker. Bestemmelsen om kostnadsfordeling i sktl. § 14-82 første ledd bokstav b annet punktum kom da til anvendelse også i arve- og gavetilfellene. Inntektsåret 2015 vil være det siste året for slik kostnadsfordeling knyttet til reinsdyr mottatt som arv eller gave i 2013.

Ved gavesalg er utgangspunktet at kjøperen skal videreføre selgerens inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Får selgeren en gevinst fordi vederlaget er høyere enn inngangsverdien, skal gevinsten tillegges den inngangsverdien kjøperen trer inn i, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd annet punktum, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4. Får selgeren fradrag for tap fordi omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien, skal tapet redusere den inngangsverdien kjøperen trer inn i, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd siste punktum, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.1.

Velger selgeren bort inntektsoppgjør i medhold av sktl. § 9-7 sjette ledd første punktum, skal kjøperen videreføre selgerens inngangsverdier.

For rein mottatt ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, eller ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere, trer arving/gavemottaker inn i arvelaters/givers inngangsverdi. Dette innebærer f.eks. at hvis en reineier som i 2013 ervervet rein for mer enn kr 15 000, døde i 2014, så skal arving eller dødsbo som trer inn i arvelaters inngangsverdier mv. etter sktl § 9-7 første ledd, fortsette kostnadsfordelingen. Siste året med kostnadsfordeling vil være 2015. Slik videreføring av kostnadsfordeling gjelder tilsvarende for gjenlevende ektefelle i uskifte.

Nærmere om skattemessig kontinuitet på eiendeler og forpliktelser som overtas ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, eller ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

7 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

7.1 Avløserordninger

Etter forskrift om tilskudd til avløsning ved svangerskap/fødsel 17. juni 2009 nr. 659 (hjemlet i reindriftsavtalen) kan det gis tilskudd til driftsenheter til dekning av kostnader til avløser i reindriften ved svangerskap/fødsel. Tilskuddet gis til andelsinnehaver og ektefelle/samboer. Utbetaling til reineiere er skattepliktig virksomhetsinntekt for disse. Om andre tilskudd til reinbeitedistriktene, se pkt. 7.25.

7.2 Barn og ungdom

7.2.1 Generelt

Formue og inntekt av reinsdyr tilhørende barn som er 16 år eller yngre lignes hos foreldrene, jf. sktl. § 2-14 første ledd.

Barn som er 17 år eller eldre lignes selvstendig for formue og inntekt av egen rein. Både inntekter og kostnader knyttet til drift av reinflokken må være skilt ut og tatt med i egen næringsoppgave.

Når barnets reinflokk skilles ut fordi vedkommende skal lignes selvstendig, må eventuell inngangsverdi på foreldrenes reinflokk per 1. januar i inntektsåret reduseres med den delen av verdien som faller på de utskilte dyra. Denne verdien inngår i barnets åpningsbalanse. Normalt vil foreldrene etter gjeldende regler ikke ha noen inngangsverdi for rein. Inngangsverdien for rein som tas med til selvstendig ligning på barnet, settes da til kr 0.

7.2.2 Lønn til egne barn

Om lønn til egne barn, se emnet «Barn og ungdom».

7.3 Bil

Fradrag for bil i virksomhet gis etter vanlige regler, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

7.4 Biltilhenger

En biltilhenger som hovedsakelig brukes i virksomheten, er driftsmiddel og skal føres på saldogruppe d hvis kostprisen er kr 15 000 eller høyere. Er biltilhengeren ikke driftsmiddel, kan det gis et skjønnsmessig fradrag for bruk i virksomhet.

7.5 Bolig

Reineiere kan ha både en primærbolig og en sekundærbolig. Sekundærbolig er en bolig utenfor det faste bostedet som har en slik beliggenhet og standard at den egner seg til familiebolig og således tilfredsstiller kravene for den særskilte tilskuddsordningen etter reindriftsavtalen for slik bolig. Den benyttes vanligvis som sommerbolig av familien når reinen er på sommerbeite, og ligger som regel utenfor beiteområdet og i nær tilknytning til den faste bosetningen i distriktet. Også sekundærboligen anses som boligbygg og kan ikke avskrives.

Begge boligene fritakslignes når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Bolig – fritaksligning». Begge boligene følger også reglene om realisasjon av egen bolig i sktl. § 9-3 annet ledd. Når brukstid skal beregnes i forhold til reglene om skattefritak ved

realisasjon, skal også den tiden boligen ikke er brukt på grunn av opphold i den andre boligen, regnes med. En forutsetning for at dette tidsrommet skal regnes med som brukstid, er at boligen står til reineierens disposisjon og ikke er utleid.

Eventuell skattepliktig utleieinntekt fra direkte lignet bolig tas ikke med i årsinntekt som gjennomsnittslignes. Om gjeterhytter, se nedenfor.

7.6 Båt

Småbåter som hovedsakelig brukes i virksomheten, f.eks. ved tilsyn av flokken, er driftsmiddel i virksomhet og føres i saldogruppe d.

7.7 Driftstilskudd

Driftstilskudd utbetalt til reineierne beskattes som virksomhetsinntekt. Tilskuddet er et ferie- og avløsertilskudd som skal innrapporteres til skattekontoret av kassererne i de forskjellige reinbeitedistriktene. Driftstilskuddet inngår i inntekten som gjennomsnittslignes.

7.8 Ektefeller

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller når de behandles etter reglene om felles bedrift i sktl. § 2-11 tredje ledd, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13. Ektefeller som driver virksomhet sammen, kan fra og med inntektsåret 2015 på visse vilkår bli lignet som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. Nærmere om dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

7.9 Elektrisk kraft

Elektrisk kraft til bruk i virksomhet er fradragsberettiget. Elektrisk kraft til bolig og sekundærbolig/sommerbolig er ikke fradragsberettiget.

7.10 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

7.11 Erstatninger

7.11.1 Generelt

Erstatning for rovviltskade på rein, jf. forskrift 4. mai 2001 nr. 468 om erstatning for tap og følgekostnader når tamrein blir drept eller skadet av rovvilt, beskattes som virksomhetsinntekt. Det samme gjelder støtte som utbetales ved omfattende tap av rein i ulykker, jf. kapittel 3 i forskrift 21. juni 2011 nr. 616 for Reindriftens Utviklingsfond (hjemlet i reindriftsavtalen).

Erstatning for tap av minst 25 % av reinflokken (regnet etter omsetningsverdi), kan kreves betinget fritatt for beskatning i den utstrekning erstatningen brukes til kjøp av ny rein, jf. sktl. § 14-70 sjette ledd bokstav b, se emnet «Betinget skattefritak».

7.11.2 Rettigheter

Om erstatning for ekspropriasjon av rettigheter i fast eiendom, for eksempel beiterett, fiskerettigheter mv., se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

7.12 Fiske

Utnyttelse av rett til fiske i elver og ferskvann i reinbeiteområdet anses som biinntekt til reindriftsnæring, og inngår i årsinntekten som gjennomsnittslignes, se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 annet ledd.

Inntekt fra sjøfiske anses ikke som biinntekt i reindriftsnæringen.

7.13 Fjellutstyr

Det gis fradrag for kostnader til fjellutstyr som brukes i forbindelse med reingjeting o.l. Kostnadene kommer til fradrag i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes. Vanlige arbeidsklær og sportsutstyr er ikke fradragsberettiget som kostnad i virksomhet.

7.14 Forsikring

Kostnader til forsikring vedrørende virksomheten er fradragsberettiget. Forsikring av fritakslignede boliger og av innbo er ikke fradragsberettiget.

7.15 Gjeterhund

Kostnader til kjøp av gjeterhund er fradragsberettiget. Er kostprisen kr 15 000 eller høyere, skal denne aktiveres og avskrives på saldogruppe d. Salg av valper fra gjeterhund vil være omsetning i virksomheten. Hvis høyere fôrkostnader ikke dokumenteres, gis et samlet fradrag for kostnader til fôr på kr 2 200 for hver næringsdrivende, se takseringsreglene § 3-3-4.

7.16 Gjeterhytter

Hytter oppsatt i naturlig tilknytning til beiteområdene, og som hovedsakelig brukes under gjetingen eller på flyttereiser, anses normalt som avskrivbare driftsmidler i saldogruppe h, se HRD i Utv. 1999/760 (Rt. 1998/811) (Smuk). Kostnader til innbo i gjeterhytte vil også være fradragsberettigede.

Etter tidligere kapittel 2 i forskrift 21. juni 2011 nr. 616 for Reindriftens Utviklingsfond (hjemlet i reindriftsavtalen) kunne det gis tilskudd til gjeterhytter. Forskriften kapittel 2 er opphevet med virkning fra 1. juli 2014. Mottatt tilskudd skulle redusere inngangsverdien på gjeterhytten. Se for øvrig emnet «Inngangsverdi».

7.17 Jakt

Utnyttelse av rett til jakt i reindriftsdistriktet regnes som biinntekt til reindriftsnæring, og inngår i årsinntekten som skal gjennomsnittslignes, se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 annet ledd.

7.18 Kjøreinntekter

Godtgjørelse for kjøring/transport, f.eks. med bil, terrengmotorsykkel, båt eller snøscooter som brukes minst 60 % i reindriften er skattepliktig inntekt av virksomhet og inngår i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes. Det samme gjelder godtgjørelse for kjøring med rein. Se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 annet ledd.

7.19 Kontingent

Kontingent til Norske Reindriftsamers Landsforbund er fradragsberettiget for skattyter og ektefelle som driver reindriftsnæring, jf. sktl. § 6-19 annet ledd. Om begrensninger i fradragsretten, se emnet «Kontingenter». Kostnaden kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

7.20 Kost og losji – egne kostnader

Utøver av reindriftsnæring kan ved overnatting utenfor bolig eller sekundærbolig, gis et fradrag for merkostnader til kost etter en sats på kr 83 per døgn uten dokumentasjon, se takseringsreglene § 3-3-5. Fradraget skal redusere virksomhetsinntekten. For øvrig gjelder de vanlige reglene om fradrag for kost og losji. Se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting». Reindriftsutøvere gis ikke fradrag for merutgifter til kost og losji når de bor i sekundærbolig.

7.21 Kost og losji for ansatte

Verdi av fri kost og losji for ansatte fradragsføres etter takseringsreglene § 1-2-17, og innrapporteres som naturalytelse.

Utgifter til kost og losji til reineiers egne barn som ved siden av skolegang eller lignende blir lønnet for arbeid i ferie og fritid, er ikke fradragsberettiget.

7.22 Lønnskostnader

Lønn som er gått med til påkostninger, f.eks. oppføring av gjeterhytter, aktiveres og inngår i kostprisen. Lønn som vedrører driften fradragsføres direkte.

7.23 Mobiltelefon

Om kostnader til mobiltelefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)». De fradragsberettigede kostnadene kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

7.24 Pensjon

Det er gjennom reindriftsavtalen etablert en særskilt pensjonsordning for reindriftsutøvere, jf. forskrift 14. juni 2010 nr. 887 om tidligpensjon i reindriften (reindriftsavtalen). Slik pensjon er skattepliktig som pensjonsinntekt, men gir ikke rett til skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1.

Pensjonen føres direkte i selvangivelsen.

7.25 Reinbeitedistrikt

Reinbeitedistriktene er skattefrie institusjoner etter sktl. § 2-32, og er bare skattepliktige for mulig økonomisk aktivitet, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

Driftstilskudd utbetalt til reinbeitedistrikt går i sin helhet til dekning av distriktets administrasjonsutgifter og til fellestiltak som gjerdeanlegg, slakteanlegg, driftsbygninger og vedlikehold av disse. Tilskudd per rein, som den enkelte driftsenhet/reineier betaler til reinbeitedistriktet, jf. reindriftsloven § 46 annet ledd, er fradragsberettiget for driftsenheten/reineieren.

Vederlag for arbeid som reineiere utfører for reinbeitedistrikt, anses som lønnsinntekt.

7.26 Siidaandel

Siidaen er en spesiell organisasjonsform knyttet til reindrift og har en sentral plass i reindriftslovgivningen. I reindriftsloven brukes begrepet siida om en "gruppe av reineiere som utøver reindrift i fellesskap på bestemte arealer", se reindriftsloven § 51. Dette innebærer imidlertid ikke at det foreligger et deltakerlignet selskap, men det å eie en slik siidaandel innebærer en rett til å utøve reindrift på de arealene siidaen omfatter. En reineier kan være ansvarlig leder for bare én siidaandel og kan heller ikke eie rein i mer enn én siidaandel, jf. reindriftsloven § 10 tredje ledd. Skattemessig anses sidaandel som en ikke-tidsbegrenset immateriell rettighet, og kostprisen ved erverv av en slik andel må aktiveres uten avskrivning.

7.27 Snøscooter

Snøscooter og snøscooterslede som brukes hovedsakelig i reindriften, er driftsmiddel og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av snøscooter skal inntektsføres. Sats for fordel ved privat bruk av snøscooter mv. kan være fastsatt av skattekontoret som lokal takseringsregel, jf. lignl. § 7-1 nr. 2.

7.28 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktig inntekt.

Sykepenger tas med direkte på selvangivelsen selv om pengene erstatter reindriftsinntekt.

7.29 Telefonkostnader

Om kostnader til telefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)». De fradragsberettigede kostnadene kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

7.30 Telt

Telt som hovedsakelig brukes i reindriftsnæringen, anses som driftsmiddel.

7.31 Terrengkjøretøy (ATV)

Terrengkjøretøy (ATV) som brukes hovedsakelig i reindriften, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av terrengkjøretøy skal inntektsføres.

7.32 Tilskudd

Det er innen reindriftsnæringen etablert en rekke tilskuddsordninger. Landbruksdirektoratets avdeling i Alta har oversikt over gjeldende tilskuddsordninger i reindriftsnæringen.

Tilskudd som erstatter virksomhetsinntekt er skattepliktig virksomhetsinntekt.

Er det mottatt tilskudd gjennom reindriftsavtalen eller andre offentlige tilskuddsordninger til anskaffelse av driftsmidler, skal kostprisen reduseres med tilskuddet. Se for øvrig emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

7.33 Tilvekst

Tilvekst på dyr regnes ikke som inntekt før ved realisasjon, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.

7.34 Underskudd

Underskudd i reindrift kan overføres til fradrag i annen alminnelig inntekt, både i reindriftskommunen og i andre kommuner i samme inntektsår. Er inntekten gjennomsnittsberegnet, vil det være underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som kan overføres til fradrag i annen inntekt i selvangivelsen. Underskudd av reindrift kan fremføres til fradrag mot all slags alminnelig inntekt i senere inntektsår og kan tilbakeføres ved opphør av virksomheten. Om fradrag hos ektefelle for udekket underskudd, se emnet «Underskudd», pkt. 8.2.1.

Underskudd utenom reindrift (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk oppstått t.o.m. 2004) kan føres til fradrag i reindriftsinntekt, både ved overføring for samme år, ved fremføring til senere år eller ved tilbakeføring ved opphør av virksomhet, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Se for øvrig emnet «Underskudd».

7.35 Uttak av produkter

Uttak til bruk i egen husholdning av produkter fra reindrift verdsettes ved inntektsligningen til netto salgsverdi (eksklusiv merverdiavgift). Uttak av produkter til kost for ansatte som har kosten hos arbeidsgiver, behandles som uttak til egen husholdning. Verdien av uttaket inngår i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes. Verdien av uttatt reinkjøtt settes til kr 2 100 per husstandsmedlem. For barn under 10 år og personer over 70 år settes verdien til kr 1 050. Se takseringsreglene § 3-2-3.

7.36 Vedlikehold

Om fradrag for vedlikehold, se emnet «Vedlikehold».

7.37 Walkie talkie

Kostnader til kommunikasjonsradio (walkie talkie mv.) brukt hovedsakelig i virksomhet er fradragsberettiget.

8 Gjennomsnittsligning

8.1 Generelt

Reglene om gjennomsnittsligning av reineiere gjelder fra og med inntektsåret 2015 bare for enkeltpersonforetak, jf. sktl. § 14-82 første ledd. Om overgangsregler for selskaper og selskapsdeltakere, se pkt. 8.2.

Når en personlig skattyter har drevet reindriftsnæring som enkeltpersonforetak i tre hele kalenderår, skattlegges han i det tredje året for gjennomsnittet av det årsinntektene i reindriftsnæringen har utgjort i inntektsåret og de to foregående år (dvs. summen av de 3 årsinntektene delt på 3), jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav a. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn

15 % under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Prosenten beregnes av gjennomsnittsinntekten.

8.2 Overgangsregler for deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper som ble gjennomsnittslignet for inntektsåret 2014.

Aksjeselskaper og deltakere i deltakerlignet selskap som ble gjennomsnittslignet etter skatteloven § 14-82 i inntektsåret 2014, kan etter overgangsreglene velge tilsvarende gjennomsnittsligning også for etterfølgende inntektsår, men ikke lenger enn til og med 2019. Ved opphør av gjennomsnittsligning i reindriften gjelder følgende overgangsregel:

- Dersom summen av de to siste (foregående) års skattlagte reindriftsinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske inntektene fra reindriften i disse årene, skal denne differansen komme til fradrag i reindriftsinntekten i det året gjennomsnittsligningen opphører.
- Dersom summen av de to siste (foregående) års skattlagte reindriftsinntekter etter gjennomsnittsligning er lavere enn summen av de faktiske reindriftsinntektene i samme periode, skal differansen tas til inntekt i det året gjennomsnittsligningen opphører.

Eksempel:
Skattyter bestemmer seg for å avslutte gjennomsnittsligningen fra og med inntektsåret 2015. Summen av skattlagte gjennomsnittsinntekter for årene 2013 og 2014 utgjør kr 500 000, mens summen av faktiske årsinntekter for disse årene utgjør kr 510 000. Skattyter skal da i 2015 ha et tillegg i faktisk reindriftsinntekt på kr 10 000.

Aksjeselskaper og deltakere i deltakerlignede selskaper som etter tidligere regler var i posisjon til å starte med gjennomsnittsligning for inntektsåret 2014, kunne unnlate å starte opp gjennomsnittsligning for dette året. Dette gjaldt f.eks. deltaker som i 2014 hadde drevet reindriftsvirksomhet gjennom det deltakerlignede selskapet i tre år, og som etter dagjeldende regler hadde frist for å starte opp gjennomsnittsligningen fra og med inntektsåret 2014.

8.3 Hvilke inntekter som skal inngå i gjennomsnittsligningen

Det er inntekt av reindriften og biinntekter knyttet til denne som inngår i gjennomsnittsberegningen. I utgangspunktet vil det være det korrigerte driftsresultatet slik det fremgår av del XIV i skjemaet RF-1177.

Biinntekt i tilknytning til reindriften, så som:

- inntekt fra salg av husflidsprodukter som er biprodukter av rein
- inntekt fra sanking av bær
- inntekt fra snarefangst
- inntekt fra fiske i elver og ferskvann

inngår i gjennomsnittsligningen. Se for øvrig pkt. 10.3. Inntekt fra jordbruk og fiske i sjøen, som blir drevet ved siden av reindriften anses ikke som biinntekt knyttet til reindriften og inngår aldri i gjennomsnittsligningen.

Om diverse inntekter/kostnader alfabetisk ordnet, se ovenfor.

8.4 Gjeldsrenter

Den årsinntekten som inngår i gjennomsnittsberegningen fastsettes før fradrag for gjeldsrenter, jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav b første punktum.

8.5 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (Fond for reineiere)

Avsetning til eller uttak fra avviklings- og omstillingsfond for reineiere skal ikke trekkes fra/tas med i årets virksomhetsinntekt før gjennomsnittsberegningen. Avsetning til og uttak fra fondet må henholdsvis trekkes fra og legges til årets gjennomsnittsberegnede inntekt.

8.6 Reindriftsfradrag

Reindriftsfradraget skal redusere positiv inntekt etter at gjennomsnittsberegningen er foretatt, og etter eventuell avsetning til /inntektsføring fra avviklings- og omstillingsfond.

8.7 Underskudd

Når det før gjennomsnittsligning er startet opp, fremkommer et underskudd i reindriftsnæringen som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten for vedkommende år settes til kr 0 ved gjennomsnittsberegningen for senere år, jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav a siste punktum.

Underskudd etter at gjennomsnittsberegning er påbegynt, inngår i gjennomsnittsberegningen med det faktiske beløpet. Dersom det etter gjennomsnittsberegning også fremkommer en negativ inntekt, er det denne som utgjør underskuddet fra reindriften dette året, og skal overføres selvangivelsen for beregning av alminnelig inntekt.

8.8 Salg eller gavesalg av reindriftsnæring

Ved realisasjon av reindriftsnæring, herunder ved overdragelse til barn, skal gjennomsnittsligningen avbrytes hos overdrageren. Dette gjelder i utgangspunktet uavhengig av om overdragelsen skjer ved ordinært salg eller gavesalg. Om avbrudd av gjennomsnittsligning, se pkt. 8.15.

Barn som overtar reindriftsnæring skal lignes på samme måte som voksne kjøpere av rein og gjennomsnittsligning skal normalt påbegynnes etter tre hele inntektsår. Om når denne inntekten skal lignes hos foreldrene, se emnet «Barn og ungdom».

Om oppstart av gjennomsnittsligning hos kjøperen, se pkt. 8.1.

8.9 Overdragelse av reindriftsnæring ved gave og ved gavesalg

Ved overdragelse av hele reindriftsnæringen ved gave, skal gjennomsnittsligningen videreføres hos den/de som overtar virksomheten, se sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Det samme gjelder ved gavesalg.

8.10 Overtakelse av reindriftsnæring etter dødsfall

Gjennomsnittsligningen fortsetter om virksomheten overtas udelt av enearving eller av gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller av dødsbo, se sktl. § 9-7 første ledd. (Dette gjelder selv om vilkårene for fortsatt gjennomsnittsligning i sktl. § 14-82 annet ledd bokstav a ikke er oppfylt). Tilsvarende gjelder for arving som overtar virksomheten ved utlodning fra dødsbo, jf. sktl. § 9-7 annet ledd.

8.11 Inngåelse av ekteskap mellom reineiere

8.11.1 Skattlegging etter reglene om felles bedrift

Hvis to reineiere som hver for seg driver gjennomsnittslignet reindriftsnæring inngår ekteskap med hverandre og slår sammen virksomhetene til én virksomhet, skal foregående års inntekter slås sammen ved beregningen av gjennomsnittsinntekten for den felles virksomheten fra og med det første året de lignes som ektefeller.

8.11.2 Etablering av deltakerlignet selskap

Hvis to reineiere som inngår ekteskap med hverandre velger å registrere virksomheten som et deltakerlignet selskap og inngår selskapsavtale, jf. sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48, opphører de tidligere enkeltpersonforetakene. Sktl. § 14-82 tredje ledd om endring av ligning gjelder tilsvarende, se pkt. 8.15. Overgangsreglene knyttet til bortfall av reglene om gjennomsnittligning for aksjeselskaper og deltakere i deltakerlignet selskap, se pkt. 8.2, kommer ikke til anvendelse da disse bare gjelder for selskap som eksisterte i 2014, og hvor selskapet/deltakeren ble gjennomsnittslignet for inntektsåret 2014.

8.12 Endring av ligning

Endring av ligning, både når den er til gunst og når den er til ugunst for skattyteren, får bare betydning for gjennomsnittsberegningen dersom den er vedtatt før skatteoppgjøret for det påfølgende inntektsåret er sendt skattyteren. Senere endringer av lignet årsinntekt beskattes i sin helhet det inntektsåret den enkelte endringen gjelder, uten at endringen får konsekvenser for gjennomsnittsberegningen for dette eller senere inntektsår. Se sktl. § 14-82 første ledd bokstav c.

Om beregning av tilleggsskatt ved gjennomsnittsligning, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 4.7.

8.13 Opphør

Dersom skattyteren i inntektsåret har opphørt med virksomheten, herunder gått konkurs, avbrytes gjennomsnittsligningen. Gjennomsnittsligning foretas ikke for opphørsåret. Det samme gjelder ved dødsfall hvis virksomheten ikke videreføres, se pkt. 8.10.

8.14 Flytting til annen kommune

Gjennomsnittsligningen fortsetter selv om skattyteren på grunn av flytting lignes for reindriftsinntekten i annen kommune enn tidligere.

8.15 Avbrudd av gjennomsnittsligning

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn 10 % fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettingen gjennom endring av ligningen for vedkommende inntektsår, jf. sktl. § 14-82 tredje ledd.

Ligningsmyndighetene gjennomfører endringen av eget tiltak.

9 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond)

9.1 Hvem kan avsette

9.1.1 Generelt

Skattytere som utøver reindriftsnæring, kan sette av til avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) når visse vilkår er oppfylt, jf. sktl. § 8-3, se nedenfor.

Det gis fradrag i inntekten det året avsetning foretas.

9.1.2 Ektefeller

Begge ektefeller i felles bedrift kan sette av til reineierfond.

9.1.3 Deltakere i deltakerlignet selskap

I deltakerlignet selskap er det den enkelte deltaker som kan avsette til avviklings- og omstillingsfond for reineiere. Hvorvidt vilkåret om reduksjon av beholdningen er oppfylt, må imidlertid måles hos selskapet.

9.2 Vilkår for å sette av

9.2.1 Generelt

Avsetningsadgangen til reineierfond er betinget av at beholdningen av rein (antall voksne dyr og kalver) per 31. desember i inntektsåret er redusert med minst en tredjedel i forhold til beholdningen per 1. januar og at reduksjonen skyldes:

- tap av dyr,
- salg av dyr til slakt og/eller
- salg av livdyr.

Reduksjon av beholdning som skyldes salg av livdyr, regnes bare med dersom områdestyret som er oppnevnt etter reindriftsloven, skriftlig har gitt erklæring om at salget vil fremme nødvendig omstilling i reindriftsnæringen. Dette kan ikke overprøves av ligningsmyndighetene.

Se sktl. § 8-3 første ledd.

Reduksjon av beholdningen som skyldes at dyr er overført som gave/arveforskudd skal ikke tas i betraktning ved vurdering av avsetningsadgangen, dersom det ikke

foretas uttaksbeskatning. Skattyteren kan sette av hvert år vilkårene er oppfylt. Det er ingen øvre grense for antall år det kan foretas avsetninger.

9.2.2 Flere kommuner

Dersom skattytere er skattepliktige for reindrift til flere kommuner, er det samlet beholdning i alle kommuner som legges til grunn for vurderingen.

9.2.3 Barn

Når barns inntekt av reindrift lignes hos foreldrene, skal barnets beholdning av rein per 1. januar og 31. desember være med ved vurdering av reduksjonen.

9.3 Avsetningsgrunnlaget

9.3.1 Generelt

Grunnlaget for beregning av maksimal avsetning til reineierfond er årets inntekt av reindriftsnæring i alle kommuner, eventuelt etter gjennomsnittsberegning, men før reindriftsfradrag. Inntekten regnes etter fradrag for årets underskudd i reindriftsnæring i andre kommuner og fradrag for tidligere års fremførbare underskudd uansett hvordan dette er oppstått (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk). Gjeldsrenter mv., eventuelt særfradrag, og andre beløp som føres direkte i selvangivelsen, skal derimot ikke redusere beregningsgrunnlaget.

Tidligere års avsetning til reineierfond som tillegges i årets inntekt, skal ikke tas med i avsetningsgrunnlaget. Det samme gjelder renter av reineierfond som behandles på samme måte som selve reineierfondet.

Skattepliktige sykepenger og dagpenger under arbeidsløyse skal heller ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Det samme gjelder inntektstillegg ved summarisk endring etter lignl. § 9-9.

9.3.2 Dødsfall

Det kan ikke settes av til reineierfond i avdødes navn for dødsåret. Dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving som overtar avdødes reindriftsvirksomhet udelt, kan ta med avdødes inntekt av reindrift i sitt avsetningsgrunnlag, jf. sktl. § 8-3 syvende ledd annet punktum.

Om behandling av innestående på fondskonto ved dødsfall, se pkt. 9.9.4.

9.3.3 Ektefeller

Hvis bare en av ektefellene (hovedutøver) krever avsetning til reineierfond, kan inntekt av felles bedrift tas med i avsetningsgrunnlaget før noen del overføres til særskilt ligning hos den andre ektefellen. Har ektefellene registrert virksomheten som et deltakerlignet selskap og inngått selskapsavtale, kan ikke begge ektefellenes andel av selskapsinntekten tas med i avsetningsgrunnlaget hos den ene. Hver av dem anses i et slikt tilfelle som separate selskapsdeltakere, se pkt. 9.1.3.

9.3.4 Barn

Barns inntekt av reindrift som lignes hos foreldrene, tas med i avsetningsgrunnlaget.

9.4 Avsetningens størrelse

9.4.1 Minstegrense

Den årlige avsetningen må utgjøre minst kr 30 000, jf. sktl. § 8-3 annet ledd siste punktum. Dersom begge ektefellene krever avsetning, gjelder minstegrensen for hver av dem.

9.4.2 Maksimumsgrense

Avsetningsbeløpet det enkelte år må ikke være mer enn 80 % av avsetningsgrunnlaget, jf. sktl. § 8-3 annet ledd første punktum.

Hvis begge ektefellene setter av til reineierfond, gjelder maksimumsgrensen for hver av ektefellene.

9.5 Frist for krav om avsetning

Krav om fradrag for avsetning må være fremsatt innen den fristen som gjelder for levering av selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

9.6 Deponering i bank

Skattyteren må innen selvangivelsesfristen sette avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank, jf. sktl. § 8-3 tredje ledd. Som vedlegg til selvangivelsen må følge bevitnelse fra banken om innbetalingen med erklæring om at enhver utbetaling fra kontoen eller bruk av kontoen som sikkerhet for gjeld, vil bli meddelt skattekontoret.

Dersom deponering i bank ikke er foretatt og forholdet anses unnskyldelig, bør skattyteren gis en kort frist for å ordne dette, f.eks. 14 dager. Samtidig må skattyteren gjøres oppmerksom på at erklæring om deponering for senere år må vedlegges selvangivelsen uoppfordret. Blir beløpet ikke deponert, gis det ikke fradrag for avsetning.

9.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal fradraget for avsetningen fordeles i forhold til alminnelig inntekt i hver kommune.

9.8 Økning av avsetning

Har skattyteren avsatt maksimalt til reineierfond ut fra sin selvangivelse, kan skattyteren kreve økt avsetning dersom inntektstillegg under ligningsbehandlingen medfører at avsetningen kan økes med minst kr 5 000, jf. sktl. § 8-3 fjerde ledd. Skattekontoret kan gi en kort frist til å sette det økte avsetningsbeløpet inn i bank.

9.9 Skattlegging

9.9.1 Uttak

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene omtalt ovenfor, skal tillegges skattyterens inntekt ved ligningen for det eller de år innestående midler på vedkommende bankkonto heves, jf. sktl. § 8-3 femte ledd. Hevet beløp skal ikke tas med i årsinntekt som gjennomsnittsberegnes, og kan ikke danne grunnlag for ny avsetning det året det hevede beløpet skattlegges, jf. sktl. § 8-3 sjette ledd. Skattyteren anses å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som avsetning er foretatt.

Uttaket inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt etter foretaksmodellen.

9.9.2 Sikkerhet for gjeld

Blir avsatte fondsmidler stilt som sikkerhet for gjeld, likestilles det med uttak, jf. sktl. § 8-3 femte ledd fjerde punktum.

9.9.3 Renter

Rentebeløp som godskrives den særskilte avsetningskontoen, skattlegges ikke i opptjeningsåret, og behandles helt ut som avsetningsmidler, og ikke som renter, jf. sktl. § 8-3 femte ledd tredje punktum. Renter på avsetning påløpt etter at virksomheten er opphørt, anses ikke innvunnet i virksomhet, jf. sktl. § 12-10. Det skal således ikke beregnes personinntekt på opptjente renter fra reindriftsvirksomheten reelt sett opphørte og frem til uttaket av rentene.

9.9.4 Dødsfall

Står det ved skattyterens død avsatte midler på fondskontoen, skal disse tas til inntekt i dødsåret, jf. sktl. § 8-3 syvende ledd første punktum. Skattyterens dødsbo, samt gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving som udelt overtar reindriftsnæringen, kan la avsatte fondsbeløp bli stående ubeskattet på samme vilkår som for avdøde.

9.9.5 Konkurs

Går skattyteren konkurs og det står avsatte midler på fondskontoen, skal disse tas til inntekt det året konkursen åpnes, jf. sktl. § 8-3 åttende ledd.

9.9.6 Frist for skattlegging

Avsatte midler skattlegges senest ved ligningen for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet, jf. sktl. § 8-3 femte ledd annet punktum. Opptjente renter som er godskrevet kontoen, skattlegges senest det syvende året etter opptjeningsåret, se sktl. § 8-3 femte ledd tredje punktum, jf. pkt. 9.9.3.

9.9.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, skal inntektsført beløp fordeles i forhold til alminnelig inntekt i hver kommune, jf. sktl. § 8-3 femte ledd og § 6-90 annet ledd.

10 Reindriftsfradrag

10.1 Generelt

Det skal gis reindriftsfradrag i alminnelig inntekt til skattytere som har drevet reindrift i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd.

Fradraget utgjør inntil kr 63 500 tillagt 38 % av inntekt i reindriftsnæring som overstiger kr 63 500, opp til et maksimalt fradrag på kr 166 400 per skattyter.

Etter dette vil fradraget bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 63 500	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 63 500 til kr 334 290	Inntektsfradrag kr 63 500 pluss 38 % av virksomhetsinntekt over kr 63 500
Virksomhetsinntekt kr 334 290 eller høyere	Inntektsfradrag kr 166 400

Reindriftsfradrag, jordbruksfradrag og fradrag i inntekt fra skiferproduksjon kan til sammen ikke overskride kr 166 400, jf. sktl. § 8-1 åttende ledd.

Reindriftsfradraget kan bare gis i positiv inntekt. Fradraget kan således ikke være større enn nettoinntekten av reindriften. Reindriftsfradraget skal ikke redusere beregnet personinntekt.

Personlig næringsdrivende som driver reindriftsnæring, har i utgangspunktet krav på hvert sitt reindriftsfradrag dersom de leverer hver sin næringsoppgave. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd fjerde punktum.

Ingen kan få mer enn ett reindriftsfradrag. Det er bare personlige reineiere som kan få fradraget. Tilfeller der reinen er eid av et selskap/sammenslutning som er et eget skattesubjekt, faller utenfor ordningen.

Ektefeller som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt), vil til sammen bare ha krav på ett fradrag, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd femte punktum. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene driver en felles virksomhet eller virksomhet hver for seg.

10.2 Krav til utøvelse av virksomhet

For å få reindriftsfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver reindriftsvirksomhet i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd tredje punktum. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i reindriftsnæringen. Det er heller ikke noe krav at reindriften skal være skattyters hovedbeskjeftigelse.

Om hva som anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

10.3 Inntekter som gir rett til reindriftsfradrag

Grunnlaget for reindriftsfradraget er netto virksomhetsinntekt etter fradrag for alle driftskostnader, og etter eventuelt fradrag for avsetning til, eller tillegg for uttak fra, avviklings- og omstillingsfond for reineiere. Dersom inntekten er gjennomsnittsberegnet, legges denne til grunn.

Om hvilke inntekter som inngår i gjennomsnittsberegningen, se pkt. 8.3.

Grunnlaget går fram av post 332 i skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

10.4 Flere kommuner

Reindriftsfradraget gis i den kommunen der reindriftsinntekten er skattepliktig.

Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser

– *Sktl. § 5-11, § 6-1, § 6-13 og § 6-44.*
– *FSFIN § 5-15-6 niende og tiende ledd og § 6-44.*

1 Generelt om fradrag og arbeidsgivers dekning av reisekostnader

Det gis fradrag for kostnader til daglig reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreiser), jf. sktl. § 6-44. Kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted anses i utgangspunktet som privatkostnader. Dette betyr at arbeidsgivers dekning av slike kostnader skal behandles etter bruttometoden, dvs. at kostnadsdekningen anses som lønn for arbeidstakeren, som så må kreve fradrag for kostnadene på vanlig måte.

Skattytere som regelmessig bor utenfor hjemmet (pendlere) har også krav på fradrag for merkostnader i denne forbindelse, jf. sktl. § 6-13. Slike kostnader føres i selvangivelsen, både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. Kostnadene inngår ikke i minstefradraget. Godtgjørelse fra arbeidsgiver til dekning av slike kostnader, behandles etter nettometoden. Nettometoden innebærer at godtgjørelsen sammenholdes med fradragsberettigede kostnader, og at bare et eventuelt overskudd er skattepliktig. Er godtgjørelsen lavere enn de faktiske kostnadene, kan det oppstå et fradragsberettiget underskudd. Nærmere om dette, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.2.3. Nærmere om brutto- og nettometoden, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Kostnader til reiser som foretas av hensyn til yrket (yrkesreise) er fradragsberettiget som kostnader for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Hvis skattyter på yrkesreise overnatter utenfor sitt hjem, har han rett til fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, jf. sktl. § 6-13. Fradragsretten omfatter reisekostnader, kost, losji og småutgifter. Fradragsretten for yrkesreiser gjelder både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. For virksomhetsutøvere anses kostnader til yrkesreise som virksomhetskostnader, og skal føres i regnskapet. For lønnstakere inngår kostnadene til selve befordringen i minstefradraget. Kostnadene til kost, losji og småutgifter på reiser med overnatting inngår ikke i minstefradraget, se sktl. § 6-30 første ledd siste punktum, jf. § 6-13. Arbeidsgivers dekning av kostnader til yrkesreiser behandles etter nettometoden.

For kostnader til arbeidsreiser og besøksreiser, gis det bare fradrag for den delen av kostnadene som overstiger kr 16 000, jf. sktl. § 6-44. For yrkesreiser gjelder ingen slik begrensning. Reglene om fastsetting av fradragets størrelse er også ulike for arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 gis det bare fradrag for den delen av kostnadene som overstiger kr 22 000.

Ved den skattemessige behandlingen vil det etter dette være nødvendig å skille mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser. I dette emnet behandles skillet mellom slike reiser. Hvilke kostnader som er fradragsberettiget ved de ulike typene reiser, er behandlet andre steder, se særlig emnene om merkostnader, emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2. Om fradrag for yrkesreise med bil og behandling av bilgodtgjørelse på yrkesreise, se emnene om bil.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

FSFIN § 6-44 B har regler om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise. Ved reiser med overnatting må den skattemessige klassifiseringen av kostnadene til selve reisen (transporten) og kostnadene til opphold (kost, småutgifter og losji), som utgangspunkt vurderes hver for seg. Ofte vil klassifiseringen av transporten og oppholdet være lik, men klassifiseringen av oppholdet (pendleropphold eller yrkesopphold) gjelder ikke uten videre for klassifiseringen av reisen (arbeidsreise, besøksreise eller yrkesreise).

Andre typer reiser og opphold kan også ha skattemessig betydning, men dette behandles ikke her. Dette gjelder for eksempel

- flyttereiser. Om fradrag for slike kostnader, se emnet «Flyttekostnader»
- reiser i forbindelse med utdanning. Om eventuelt fradrag for slike kostnader, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader»
- reiser i forbindelse med velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak»
- reiser for å bringe barn til og fra barnehage, se emnet «Foreldrefradrag»
- reiser i forbindelse med sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet»
- reiser i forbindelse med representasjonsformål, se emnet «Representasjon»
- reiser som ikke har tilstrekkelig sammenheng med inntektsgivende aktivitet til at det er fradragsrett og hvor det heller ikke er særregler som gir rett til fradrag, f.eks. feriereiser.

Om fordel når arbeidsgiver yter fri reise, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.

2 Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise

2.1 Reglenes anvendelsesområde

Reglene om grensen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser i FSFIN § 6-44-10 flg., gjelder for alle som reiser uten overnatting mellom bolig og arbeidssted. Reglene gjelder også for reise mellom pendlerbolig og arbeidssted. Reglene gjelder både for lønnstakere og næringsdrivende.

Reglene gjelder selv om skattyteren har flere slike reiser per dag. Videre gjelder reglene uavhengig av hvor lang reisen er. Eksempelvis gjelder reglene ved daglig reise tur/retur med fly mellom bolig i Oslo og arbeidssted i Bergen.

2.2 Valgrett

I utgangspunktet kan skattyteren ikke velge hvordan reisen skal klassifiseres. Skattyteren kan likevel velge å omklassifisere første reise til og siste reise fra pendlerbolig fra yrkesreise til besøksreise når skattyter selv dekker kostnadene. Velger skattyter å anse reisen som besøksreise, omfattes fradraget ikke av minstefradraget.

2.3 Utbetalt godtgjørelse ikke avgjørende for klassifisering av reisen

At det er utbetalt godtgjørelse for bruk av bil til vedkommende reise, kan ikke tillegges vekt ved avgjørelsen av hvorvidt den enkelte reisen til det daglige arbeidsstedet er arbeidsreise eller yrkesreise. Grensedragningen får direkte betydning for hvordan godtgjørelsen skal behandles ved inntektsfastsettingen (og ved den forutgående trekkberegning og lønnsrapportering).

2.4 Generelt om arbeidsreiser

Følgende reiser uten overnatting utenfor boligen mv. skal som hovedregel behandles som arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstavene a til c:

- Reise mellom bolig og fast arbeidssted.

– Reise mellom faste arbeidssteder. Dette gjelder både når de faste arbeidsstedene er i samme arbeidsforhold/virksomhet og når de er i forskjellige arbeidsforhold/virksomheter.
– Reise mellom hjem eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven). Dette gjelder uavhengig av om arbeidsstedet anses som fast.

Om hva som er fast arbeidssted, se pkt. 2.8.

2.5 Generelt om yrkesreiser

Følgende reiser skal som hovedregel behandles som yrkesreiser:
– Reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav a
– Reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b
– Reise mellom ikke-faste arbeidssteder (dette følger motsetningsvis av FSFIN § 6-44-12 bokstav b)
– Reise med overnatting utenfor boligen, når overnattingen skjer av hensyn til arbeidet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Besøksreiser til hjemmet anses derimot ikke som yrkesreise. Se nærmere pkt. 2.9
– Reise der stortingsrepresentant av hensyn til stortingsvervet må bo utenfor hjemmet, herunder besøksreiser til hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d.
– Reise mellom bolig og fast arbeidssted før skattyteren påbegynner en yrkesreise og/eller etter vedkommende avslutter en viderereise fra/til et annet arbeidssted, se FSFIN § 6-44-13 bokstav e. Dette gjelder såfremt
  – skattyteren oppholder seg kort tid på det faste arbeidsstedet og
  – ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet

  Nærmere om vilkårene, se pkt. 2.10
– Reise mellom bolig og fast arbeidssted når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr, varer og lignende med bil, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav f
– Reise ved tilkallinger utenom ordinær arbeidstid, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Se nærmere pkt. 2.12
– Reise mellom arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller utlandet og et oppmøtested for transport dit, se FSFIN § 6-44-13 første ledd bokstav h, jf. § 6-44-11 første ledd bokstav e. Se nærmere pkt. 2.8.5.

2.6 Nærmere om hva som er bolig

Reglene om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise omfatter bl.a. reiser med henholdsvis utgangspunkt og sluttpunkt i skattyterens bolig. Bolig er i denne sammenheng den boligen skattyteren faktisk overnatter i før eller etter reisen. Normalt vil det enten være
– hjemmet (skattemessig bosted),
– overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, herunder pendlerbolig, eller
– overnattingssted på yrkesreise mv., f.eks. hotell eller brakke.

Reglene om arbeidsreiser gjelder unntaksvis for reiser fra/til annen bolig, f.eks. fritidsbolig eller bolig på studiested. Slike reiser kan i visse tilfeller gi rett til fradrag etter reglene for daglig reise mellom bolig og fast arbeidssted. (Det kan imidlertid i slike tilfeller være særregler for hvilken reisestrekning som skal legges til grunn, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».)

2.7 Nærmere om arbeidssted

Arbeidssted er et sted hvor skattyteren faktisk utfører arbeid eller er til stede i arbeidstiden. Et arbeidssted kan være fast eller ikke fast, jf. nedenfor. Det er ikke noe krav at vedkommende selv (for næringsdrivende) eller vedkommendes arbeidsgiver (for arbeidstakere) har noen rettslig tilknytning til arbeidsstedet ved å eie eller leie det.

Innenfor det som defineres som ett arbeidssted, vil forflytninger mellom steder hvor arbeidet utføres, ikke regnes som arbeidsreise. Foregår arbeidet over et stort område,

for eksempel veien for en veioppsynsmann, et fabrikkområde eller en skog, må det vurderes konkret om dette skal anses som ett arbeidssted eller flere arbeidssteder i forhold til disse reglene. Tilsvarende gjelder hvis det stedet hvor arbeidet utføres flytter seg, f.eks. ved anlegg av kraftledning eller asfaltering av vei.

Om mobilt arbeidssted, se pkt. 2.8.8.

Om når et oppmøtested hvor det ikke utføres arbeid, likestilles med fast arbeidssted, se nedenfor.

2.8 Skillet mellom fast og ikke-fast arbeidssted

2.8.1 Generelt

Ved klassifiseringen av reisen vil det ofte ha avgjørende betydning om skattyters arbeidssted er fast eller ikke-fast. Som fast arbeidssted anses, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstavene a til d,

- sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, anses han normalt å utføre sitt arbeid på det stedet hvor han tilbringer det meste av arbeidstiden i en kalendermåned.
- sted hvor skattyter ikke normalt utfører sitt arbeid, men som for skattyter er det samme i en periode på mer enn to uker
- oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker
- oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet.

Vurderingen av om det foreligger et fast arbeidssted foretas for hvert enkelt arbeidsforhold, jf. FSFIN § 6-44-11 annet ledd. Som arbeidsforhold anses i denne forbindelsen også en virksomhet eller en annen inntektsgivende aktivitet.

Med ikke-fast arbeidssted menes, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd,

- arbeidssted eller oppmøtested som ikke er nevnt ovenfor
- særskilt sted for møte, kurs og lignende der skattyter er deltaker
- sted hvor skattyter ikke arbeider mer enn 10 dager i inntektsåret. Det foretas en selvstendig vurdering for hvert arbeidsforhold.

2.8.2 Nærmere om sted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid

Som fast arbeidssted anses det stedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Dette vurderes isolert for hvert arbeidsforhold. Det skal særlig legges vekt på om skattyters arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet i forhold til omfanget av arbeidsforholdet.

Har skattyter i ett og samme arbeidsforhold bare ett arbeidssted, vil dette være det faste arbeidsstedet. Dette gjelder som utgangspunkt selv om skattyter er der sjelden, uregelmessig og/eller mindre enn en halv dag, f.eks. fordi det er et bierverv eller skattyteren har deltidsjobb. Hvis skattyter arbeider mindre enn 10 dager i inntektsåret på det aktuelle arbeidsstedet, skal imidlertid arbeidsstedet ikke anses som fast, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c.

Eksempel

Er en skattyter engasjert (utenfor virksomhet) direkte av en privatperson til å utføre renhold i oppdragsgivers hjem en gang i uken i mer enn 10 uker, skal arbeidsstedet vurderes isolert i forhold til dette arbeidsforholdet. Tilsvarende gjelder hvis skattyter bare er engasjert for å foreta en årlig hovedrengjøring i desember 11 arbeidsdager (ekskl. lørdag) på rad. Oppdragsgivers hjem blir i begge tilfeller skattyterens faste arbeidssted i dette arbeidsforholdet, siden skattyter normalt utfører sitt arbeid hos denne oppdragsgiveren (jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a) og han arbeider der mer enn 10 dager i inntektsåret (jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c). Dette gjelder uavhengig av om det er bierverv eller hovederverv for skattyteren.

Driver skattyter derimot virksomhet som renholder og arbeidet er utført som et ledd i denne virksomheten, vil skattyteren rent faktisk ha flere arbeidssteder i virksomheten. I eksemplet med rengjøring én gang i uken vil oppdragsgivers hjem ikke være fast arbeidssted. Derimot vil

oppdragsgivers hjem være fast arbeidssted i eksemplet med hovedrengjøring, siden arbeidsstedet er det samme i mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b.

2.8.3 Flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold (kalendermånedsregelen)

Arbeider skattyter på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, skal det arbeidsstedet hvor det meste av arbeidstiden tilbringes i den enkelte kalendermåneden som nevnt i sktbl. § § 5-11 første ledd, anses å være det arbeidsstedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid i samme kalendermåned, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a annet punktum. Denne bestemmelsen (kalendermånedsregelen) får ikke anvendelse hvis arbeidsstedene er i forskjellige arbeidsforhold.

Skattyteren kan etter denne regelen således bare ha ett fast arbeidssted i samme kalendermåned i samme arbeidsforhold. Det arbeidsstedet hvor skattyteren arbeider mest i den aktuelle kalendermåneden, anses som fast arbeidssted denne kalendermåneden etter denne regelen. Arbeider skattyteren tilnærmet like mye på hvert av arbeidsstedene i samme kalendermåned, må det gjøres en totalvurdering av hvilket av arbeidsstedene som er det faste. Ved denne vurderingen skal det blant annet legges vekt på

- hvor de mest sentrale funksjoner utføres
- hvor det er flest medarbeidere
- hvor ledelsen befinner seg
- hvor administrasjonen er plassert
- hvilket sted som har kortest vei fra skattyterens bolig.

Ingen av momentene er alene avgjørende.

Denne vurderingen må i prinsippet foretas særskilt for hver kalendermåned i samme arbeidsforhold.

Skattyter kan i tillegg til et fast arbeidssted der han normalt utfører sitt arbeid (kalendermånedsregelen), også samtidig ha et annet fast arbeidssted etter andre regler i samme arbeidsforhold/virksomhet (sted for arbeid eller oppmøte etter toukersregelen, se FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b og c).

Unntaksvis kan skattyter ha så mange arbeidssteder innenfor samme kalendermåned at ingen av dem kan utpekes som det arbeidsstedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid. Dette kan gjelde f.eks. for landbruksvikarer som stadig arbeider på forskjellige gårder eller hjemmehjelp/hjemmesykepleiere som arbeider i forskjellige hjem.

Om sokkelarbeidere, se emnet «Sokkelarbeidere», pkt. 2.3.

Hvorvidt direkte reise mellom bolig og de forskjellige arbeidssteder er arbeidsreise, må avgjøres for hver enkelt reise og vil avhenge av om arbeidsstedet vedkommende dag kan anses som fast arbeidssted.

2.8.4 Nærmere om hva som er samme arbeidsforhold

Spørsmålet om hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid skal vurderes isolert i forhold til hvert enkelt arbeidsforhold, jf. FSFIN § 6-44-11 annet ledd. I utgangspunktet vil arbeid for samme arbeidsgiver være ett arbeidsforhold. Unntaksvis kan en skattyter for samme arbeidsgiver ha to eller flere arbeidsforhold. For eksempel kan en kommuneansatt, som har arbeid i fast stilling og arbeid som bystyremedlem, anses å ha to separate arbeidsforhold, selv om det formelt er samme arbeidsgiver. Motsatt forekommer det at en skattyter har flere arbeidsgivere i samme arbeidsforhold. En ansatt i et datterselskap som for en kort periode utfører arbeid av samme type for morselskapet, kan for eksempel anses å utføre arbeidet i samme arbeidsforhold, selv om vedkommende også lønnes av morselskapet. Er det tvil, må det ved vurderingen blant annet legges vekt på følgende momenter:

- Er arbeidet formelt sett utført for samme arbeidsgiver
- Er det aktuelle arbeidet en del av arbeidsavtalen, stillingsinstruksen mv. hos arbeidsgiveren
- Har samme arbeidsgiver instruksjonsmyndighet i forholdet
- Kreves det kompetanse av samme art
- Utføres arbeidet på samme arbeidssted.

Ingen av momentene er alene avgjørende.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om hva som er samme virksomhet og hva som inngår i virksomheten, se emnet «Virksomhet – allment».

2.8.5 Nærmere om oppmøtested

Oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid skal regnes som fast arbeidssted når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav c. Oppmøtested er et sted der skattyter ikke utfører selve arbeidet, men der han eller hun møter f.eks. for å få tildelt arbeidsoppdrag, forbereder seg til arbeidsoppdrag, henter verktøy eller påbegynner arbeidet på mobilt arbeidssted. Oppmøtested kan f.eks. være arbeidsgiverens kontor, foretakets lager mv. Det kan også være et sted som ikke er disponert av foretaket, f.eks. sted for foretakets oppdragsgiver mv.

Oppmøtested for videretransport til sokkelinnretning, fartøy eller utlandet, regnes også som fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav d. Dette er f.eks. et sted hvor skattyter møter opp og hvor videretransporten besørges av arbeidsgiver/oppdragsgiver.

Regnes oppmøtestedet som et fast arbeidssted, vil reisen mellom bolig og oppmøtestedet som hovedregel være en arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a. Unntaksvis kan denne reisen være en yrkesreise. Dette vil være aktuelt hvis reisen faller inn under ett av alternativene i § 6-44-13 bokstavene e til g, se pkt. 2.10, pkt. 2.11 og pkt. 2.12. Reisen mellom boligen og oppmøtestedet kan også være en besøksreise. Om den særlige bestemmelsen i FSFIN § 6-44-13 bokstav d om at besøksreiser alltid skal anses som yrkesreiser for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet, se pkt. 2.5, pkt. 5.22 og emnet «Stortingsrepresentanter mv.».

Hvis det stedet hvor arbeidet utføres er et fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstavene a og b, skal viderereisen mellom oppmøtestedet og det stedet hvor arbeidet utføres, som utgangspunkt anses som en arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav b. Etter omstendighetene kan viderereisen til et fast arbeidssted være en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13. Dette gjelder for eksempel hvor skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. (Besøksreise til hjemmet anses imidlertid ikke som yrkesreise.) Reisen mellom oppmøtested for transport og fast arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller til arbeidssted i utlandet, anses alltid som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav h. Dette gjelder selv om skattyter ikke overnatter på sokkelinnretningen mv.

Hvis viderereisen skjer til et arbeidssted som ikke er fast, skal viderereisen anses som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b.

Hvis oppmøtestedet er et ikke-fast arbeidssted, og viderereisen skjer til et fast arbeidssted, skal reisen mellom oppmøtestedet og det faste arbeidsstedet som utgangspunkt anses som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b. Reiseavstanden mellom bolig og direkte til det faste arbeidsstedet skal imidlertid anses som arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a. Dette betyr at det bare vil være en eventuell merreise ved å reise innom oppmøtestedet som regnes som yrkesreise.

Er oppmøtestedet overhodet ikke et arbeidssted, ses det helt bort fra oppmøtestedet ved vurderingen av reisen.

Foretas viderereisen fra det ikke-faste oppmøtestedet til et ikke-fast arbeidssted, regnes hele reisen som yrkesreise.

2.8.6 Nærmere om kravet til toukersperiode

Et arbeidssted hvor skattyteren normalt ikke utfører sitt arbeid, jf. ovenfor, blir et fast arbeidssted i tillegg til andre faste arbeidssteder, såfremt skattyter arbeider der sammenhengende i mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b. Tilsvarende gjelder for oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse av arbeidsoppdrag, jf. ovenfor og FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav c.

Er toukerskravet oppfylt, vil arbeidsstedet være fast fra første dag, ikke fra den dagen toukerskravet oppfylles. Toukersperioden behøver ikke å ligge innenfor samme kalendermåned.

En sammenhengende periode på mer enn to uker innebærer i utgangspunktet at skattyter arbeider/møter opp på samme sted hver ordinære arbeidsdag i en sammenhengende tidsperiode på minst to uker pluss en dag. Perioden kan regnes fra hvilken som helst ukedag.

Det er tilstrekkelig at skattyter arbeider mer enn 50 % av arbeidstiden vedkommende dag på vedkommende sted for at denne dagen skal telle med i toukersperioden.

Fravær en dag for å utføre arbeid et annet sted i samme arbeidsforhold mv., vil avbryte toukersfristen umiddelbart. Fravær fra arbeidet på inntil tre sammenhengende dager, pga. sykdom, ferie, individuell avspasering mv., påvirker imidlertid ikke anvendelsen av toukersgrensen, jf. FSFIN § 6-44-11 fjerde ledd. Fravær på grunn av fridager som er generelle i samfunnet, for vedkommende bransje eller for vedkommende arbeidsgiver, som f.eks. fri på lørdager, helligdager, julaften og i romjulen, regnes ikke med i tredagersperioden. Således vil en som har fri lørdag og søndag, ikke anses å bryte den sammenhengende perioden om han/hun også tar fri på fredag og mandag. Dette gjelder selv om de øvrige ansatte ellers arbeider ekstraordinært på slike dager, f.eks. for å overholde en frist. Fravær på torsdag og fredag i én uke, og mandag og tirsdag uken etter, regnes som fravær i fire sammenhengende dager.

Ved fravær som avbryter fristen, anvendes toukersregelen særskilt for hver periode før og etter fraværet.

2.8.7 Nærmere om særskilt sted for møte, kurs o.l.

Særskilt sted for møte, kurs o.l. der skattyter er deltaker, anses ikke som fast arbeidssted, se FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder selv om kursstedet ellers ville blitt ansett som fast arbeidssted etter andre regler, for eksempel fordi kurset varer lengre enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b. Regelen gjelder uansett om det er skattyters foretak/skattyters arbeidsgiver som avholder møtet eller kurset eller om det benyttes ekstern arrangør. Videre gjelder regelen uansett hvor lenge kurset varer.

Utfører skattyter normalt sitt arbeid på kursstedet, møtestedet mv., vil dette bli ansett som fast arbeidssted. Således vil for eksempel møtested for kommunestyre, være fast arbeidssted fordi det er stedet representanten normalt utfører arbeidet, med mindre det faller inn under et annet unntak f.eks. ikke mer enn ti dager i inntektsåret.

Unntaket gjelder heller ikke for personer som ikke er deltakere på kurs, møte mv. Dette kan for eksempel være personer som utelukkende er foredragsholdere eller arrangører.

2.8.8 Nærmere om mobilt arbeidssted

Et mobilt arbeidssted (transportmidlet) regnes som et ikke-fast arbeidssted i forhold til reglene om arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav a, jf. første ledd. Hvorvidt reise mellom hjem og det mobile arbeidsstedet er en arbeidsreise, må avgjøres etter reglene om reise mellom hjem og oppmøtested, se pkt. 2.8.5.

Med mobilt arbeidssted menes et transportmiddel, i den perioden skattyteren arbeider om bord. Transportmidlet er arbeidsstedet, uavhengig av hvor det befinner seg. Eksempler på mobilt arbeidssted er bil, tog, fly eller skip som skattyter arbeider om bord på, som f.eks. sjåfør, konduktør, flyger eller øvrig besetning.

Transportmidlet vil ikke tjene som arbeidssted på turer når det benyttes til privat formål for skattyter, f.eks. dersom en lastebil brukes til kjøring mellom skattyters hjem og oppmøtested, eller når togpersonell bruker toget til reise mellom sitt hjem og oppmøtested.

Mobile arbeidsmaskiner, som f.eks. selvgående gravemaskiner, mobilkran og asfaltleggingsmaskin, anses ikke som mobilt arbeidssted. Arbeidsstedet er i slike tilfeller det stedet hvor maskinen befinner seg.

Skattemessig behandles ikke en person etter reglene for å være på reise mens vedkommende arbeider på et mobilt arbeidssted. Om den skattemessige behandlingen av langtransportsjåfører, se emnet «Langtransportsjåfører».

På turer hvor skattyter overnatter utenfor hjemmet, må det vurderes om opphold på mobilt arbeidssted mens skattyter arbeider eller hviler skal behandles etter reglene for yrkesopphold eller pendleropphold, se nedenfor. Det samme gjelder om skattyter må overnatte utenfor transportmidlet på slike turer.

2.9 Nærmere om reiser med overnatting

Reiser hvor skattyter av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor sitt hjem, anses som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Dette gjelder reisen til overnattingsstedet når arbeidsoppholdet starter, og returreisen når arbeidsoppholdet er ferdig. Dette gjelder uavhengig av lengden på arbeidsoppholdet. Det gjelder for eksempel pendlere som bor i pendlerbolig utenfor hjemmet. Besøksreiser til hjemmet anses ikke som yrkesreise etter denne bestemmelsen.

Regelen gjelder tilsvarende hvis skattyter allerede har et overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, for eksempel pendlerbolig, hotell eller brakke, og av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor denne boligen. Regelen gjelder uavhengig av hvordan overnattingen skjer, enten det f.eks. er på hotell under en yrkesreise, på et rutegående kommunikasjonsmiddel eller på et mobilt arbeidssted.

Det vil normalt foreligge overnatting om skattyter er borte fra boligen 3 timer i tidsrommet fra kl 22 til kl 06, og samtidig ikke tilbringer mer enn 3 timer innenfor dette tidsrommet i boligen. Det regnes ikke som overnatting dersom vedkommende arbeider i denne tiden og tiden inngår i ordinær arbeidstid. F.eks. vil skiftarbeidere eller nattevakter ikke anses å være på reise med overnatting utenfor hjemmet under nattarbeidet. Også skattytere med lengre sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (48 timer) anses i denne sammenhengen ikke å være på reise med overnatting utenfor boligen når oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden. Dette vil f.eks. kunne gjelde sammenhengende vakter for leger, branntjenestemenn og enkelte fergemannskaper.

Yrkesreisen inkluderer reisen fra boligen til overnattingsstedet. Dette gjelder selv om reisen går via det stedet hvor det utføres arbeid under yrkesoppholdet, og selv om dette er et fast arbeidssted. Det samme gjelder reisen fra overnattingsstedet og helt tilbake til boligen.

Daglige reiser mellom overnattingsstedet og arbeidsstedet anses som en isolert reise. Denne reisen vurderes forskjellig avhengig av om arbeidsstedet er fast eller ikke-fast. Er arbeidsstedet fast, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd, skal reisen anses som arbeidsreise. Dette gjelder for eksempel en pendler som reiser mellom pendlerboligen og arbeidsstedet. Er arbeidsstedet ikke-fast, for eksempel hvor skattyter er på tjenestereise som ikke varer lengre enn to uker, anses denne reisen som en yrkesreise.

Eksempel

Skattyter er på et tre ukers oppdrag på et (midlertidig) arbeidssted, som i samsvar med FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b (toukersregelen) er fast arbeidssted. Vedkommende overnatter utenfor hjemmet.

Reisen mellom hjemmet og overnattingsstedet, eventuelt det (midlertidige) faste arbeidsstedet, ved oppstart og avslutning av oppdraget, vil være en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c, sml. HRD i Utv. 1999/14 (Rt. 1999/157). Daglig reise mellom overnattingsstedet og det (midlertidige) faste arbeidsstedet, vil derimot være arbeidsreise etter FSFIN § 6-44-12 bokstav a. (Unntaksvis kan denne reisen anses som en yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstavene e til g.) I tillegg kan skattyter ha yrkesreiser og/eller besøksreiser til hjemmet i løpet av treukersperioden.

2.10 Nærmere om reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise

Hvis skattyter er innom det faste arbeidsstedet før han påbegynner en yrkesreise utenfor det faste arbeidsstedet, kan reise mellom boligen og det faste arbeidsstedet på nærmere bestemte vilkår bli ansett som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav e. Dette gjelder såfremt

– viderereisen er en yrkesreise i samme arbeidsforhold, og
– skattyter oppholder seg i kort tid på det faste arbeidsstedet og ikke utfører alminnelig arbeid på det faste arbeidsstedet. I den grad det utføres arbeid på det faste arbeidsstedet, må aktiviteten ha direkte tilknytning til den påfølgende yrkesreisen i form av f.eks. å hente materiell eller personer.

Det er ikke noe krav at skattyter overnatter utenfor hjemmet på yrkesreisen videre fra det faste arbeidsstedet.

Reise direkte tilbake til hjemmet fra oppdragsstedet, anses som yrkesreise. Går hjemreisen via det faste oppmøtestedet, anses reisen fra det faste oppmøtestedet til hjemmet som arbeidsreise.

Regelen gjelder ikke hvis viderereisen er en arbeidsreise eller en besøksreise.

For en del yrkesgrupper vil oppmøte før en videre yrkesreise være en del av den daglige og rutinemessige utførelsen av tjenesten (arbeidet). Dette vil for eksempel gjelde for yrkesgrupper der oppmøtestedet er det stedet vedkommende får tildelt arbeidsoppdrag, men hvor det normalt ikke utføres alminnelig arbeid. Slike tilfeller omfattes ikke av regelen. Her vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtestedet derfor i utgangspunktet anses som en arbeidsreise.

Personer som arbeider på sokkelinnretning, må som en del av den rutinemessige utførelsen av tjenesten møte fram på helikopterbasen før transporten til sokkelinnretningen. Tilsvarende vil tilbakereisen alltid skje via helikopterbasen. For disse vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtested i utgangspunktet anses som en arbeidsreise/besøksreise. Se også URD 14. januar 2010 (Stavanger tingrett) i Utv. 2010/303. (Retten la til grunn at FSFIN § 6-44-13 bokstav e ikke kunne få anvendelse for reisen mellom hjemmet og oppmøtestedet for arbeidstaker med arbeidssted på sokkelinnretning. Reisene mellom hjemmet og oppmøtestedet skulle derfor anses som besøksreiser. Da skattyter hadde krevd 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, ble arbeidsgivers dekning skattepliktig.)

2.11 Nærmere om reiser hvor arbeidsutstyr medbringes

Reise mellom bolig og fast arbeidssted er yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevd

– å frakte med seg arbeidsutstyr, varer o.l. på reisen og
– at frakten må foretas med bil, f.eks. fordi utstyret, varene mv. er tungt og/eller omfangsrikt,

se FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

Hensyn som gjør det påkrevd å frakte arbeidsutstyr mv. mellom bolig og arbeidssted, kan være at det ikke er lagringsmuligheter på arbeidsstedet, eller at lagring der er for usikkert med hensyn til tyveri, hærverk mv. Slikt hensyn kan også være at skattyter regelmessig må vedlikeholde utstyret og utfører dette hjemme utenfor arbeidstid. Fare for tyveri av eller hærverk mv. på selve bilen, kan imidlertid ikke påberopes som grunnlag for å anse kjøringen mellom hjemmet og arbeidsstedet som yrkeskjøring.

Regelen gjelder videre hvis skattyter av hensyn til beredskap i yrket må ha med seg utstyret til boligen. Forutsetningen i slike tilfeller er at beredskapen faktisk medfører tilkallinger av noe omfang og at utstyret ikke kan hentes på arbeidsstedet på grunn av tidsfaktoren i forhold til de verdiene som står på spill.

2.12 Nærmere om tilkalling utenom ordinær arbeidstid

Enkelte skattytere blir i visse situasjoner i arbeidet tilkalt til det faste arbeidsstedet. Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det stedet skattyter oppholder seg og det faste arbeidsstedet, som yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Det samme gjelder for returreisen fra arbeidsstedet tilbake til det stedet skattyter ble tilkalt fra eller til boligen.

Har skattyter beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemmevakt), anses tilkallingen i denne sammenheng å være utenfor ordinær arbeidstid. Reise ved tilkalling i forbindelse med slik beredskapsvakt anses dermed som yrkesreise.

3 Grensen mellom yrkesreise og besøksreise

Yrkesreise er en reise som inngår i utøvelsen av selve yrket, herunder reise i virksomhet. Har skattyter et yrkesopphold med overnatting, vil reise hjem og tilbake i en helg også være en yrkesreise, selv om skattyter ikke utfører arbeid på hjemstedet. Imidlertid kan en reise etter omstendighetene også være besøksreise når skattyter under et yrkesopphold reiser hjem.

Besøksreiser er reiser mellom hjem og sted for pendleropphold med overnatting utenfor hjemmet, når arbeidstakeren skal returnere til arbeidsstedet og reisen hovedsakelig har private formål. Reise mellom hjemmet og oppmøtested for transport til og fra fast arbeidssted på sokkelinnretning mv., er besøksreise selv om viderereisen fra oppmøtestedet til det faste arbeidsstedet er en yrkesreise etter FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav d, se pkt. 2.10. Om fradrag for besøksreiser, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

En pendlers første reise fra hjemmet ved oppstart av arbeidet, og siste reise til hjemmet ved opphør av arbeidet, er imidlertid en yrkesreise. Se likevel om skattyters rett til å velge å behandle reisen som en besøksreise i et slikt tilfelle i pkt. 2.2.

4 Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold

I ytterpunktene er det ikke vanskelig å ta stilling til om opphold med overnatting utenfor hjemmet er yrkesopphold eller pendleropphold. Når en arbeidstaker bare har én arbeidsgiver og ett arbeidssted i et varig arbeidsforhold, og dette medfører at skattyter må bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, anses oppholdet normalt som pendleropphold fra første dag uavhengig av arbeidsoppholdets lengde.

Dersom arbeidstaker er i et arbeidsforhold hvor han/hun

- har to arbeidssteder som en varig ordning,
- regelmessig bytter mellom arbeidsstedene og
- overnatter utenfor hjemmet ved arbeidsopphold på det ene arbeidsstedet,

vil dette oppholdet i utgangspunktet være et pendleropphold. Dette gjelder for eksempel en arbeidstaker som ved en varig ordning har to arbeidsdager i uken ved et kontor på hjemstedet og tre arbeidsdager i uken ved et annet kontor og overnatter utenfor hjemmet.

Har arbeidstaker ett vanlig arbeidssted og blir sendt ut på en enkeltstående kortvarig reise under utøvelse av tjenesten, er oppholdet utenfor hjemmet et yrkesopphold. Det samme gjelder hvis arbeidstaker som en varig ordning har tre arbeidsdager i uken ved et kontor på hjemstedet og to arbeidsdager ved et kontor hvor han overnatter, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav a og første ledd bokstav a. Tilsvarende gjelder for arbeidsopphold utenfor hjemmet i virksomhet.

Blir en arbeidstaker under et pendleropphold utenfor hjemmet sendt på for eksempel et ukeskurs et annet sted med opphold med overnatting både utenfor hjemmet og pendlerboligen, vil oppholdet på kursstedet være yrkesopphold.

I en rekke tilfeller vil grensedragningen være vanskelig, bl.a. hvor arbeidet foregår utenfor arbeidstakerens vanlige arbeidssted. Dette gjelder f.eks. når en arbeidstaker må bo utenfor hjemmet mens han/hun arbeider på anlegg tilhørende arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver. Ved vurderingen av om det foreligger et pendleropphold eller yrkesopphold må det bl.a. legges vekt på oppholdets varighet på det enkelte stedet. Eksempelvis må opphold på mer enn et halvt år på samme sted som oftest anses som pendling fra første dag. Er oppholdet under et halvt år, må tilfellet vurderes konkret.

5 Eksempler (alfabetisk sortert)

5.1 Arbeidsledig

Arbeidslediges reiser til arbeidsformidlingen for registrering mv. behandles skattemessig som arbeidsreise.

5.2 Avløser i jordbruket

Avløser i jordbruket arbeider vanligvis på så mange steder at en ikke kan utpeke noen av dem som det stedet vedkommende normalt utfører arbeidet sitt. I slike tilfeller vil avløseren vanligvis ikke ha et slikt fast arbeidssted etter kalendermånedsregelen. Dette gjelder selv om det er en viss regelmessighet og hyppighet knyttet til arbeidet, i den forstand at det stadig er på de samme gårdene arbeidet utføres. Derimot kan han få fast arbeidssted etter toukersregelen.

5.3 Bierverv

Det er ikke særregler for bierverv. Ethvert bierverv vil utgjøre et eget arbeidsforhold, og behandles etter de ordinære reglene.

Har skattyter bare ett arbeidssted under utførelse av bierverv, vil dette arbeidsstedet være et fast arbeidssted. Reise mellom hjem og et fast arbeidssted for bierverv, vil være arbeidsreise med mindre reisen faller inn under et av unntakene, f.eks. skattyter arbeider mindre enn 10 dager der i inntektsåret eller skattyter overnatter på reisen.

5.4 Drosjer

For drosjeeier/sjåfør vil drosjen være et mobilt arbeidssted. Drosjen vil derfor være et ikke-fast arbeidssted. Hvorvidt reise mellom hjem og det mobile arbeidsstedet er en arbeidsreise, må avgjøres etter reglene om reise mellom hjem og oppmøtested, se pkt. 2.10.

Kjøring med drosjen før utøvelsen av arbeidet er påbegynt, f.eks. mellom hjem og oppmøtested som anses som fast arbeidssted, vil være arbeidsreise fordi drosjen ikke anses som et arbeidssted før arbeidet tar til (for eksempel ved drosjeholdeplass).

5.5 Gårdbruker

Når en gårdbruker er bosatt utenfor gårdsbruket, skal reisen mellom boligen og gårdsbruket anses som arbeidsreise, med mindre den faller inn under noen av unntakene. Reise innenfor gårdsbrukets grenser, inkludert skogen, er yrkesreise.

5.6 Hjemmehjelp

Hjemmehjelp vil vanligvis ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

5.7 Hjemmesykepleier

Hjemmesykepleier vil vanligvis ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det stedet vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

5.8 Håndverkere

Enkelte håndverkere kan ha ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av denne måneden.

Andre håndverkere vil ofte ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes som fast arbeidssted av den grunn.

5.9 Inntektsgivende aktivitet

Det er ikke særregler for reise til arbeidssted for inntektsgivende aktivitet, f.eks. tilsyn med hus som leies ut. Er dette det eneste arbeidsstedet i vedkommende aktivitet, vil det være et fast arbeidssted. Reise mellom boligen og det utleide huset vil da være arbeidsreise, med mindre det faller inn under et av unntakene, f.eks. at vedkommende ikke er der mer enn 10 dager i året eller overnatter på reisen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.10 Landbruksvikar

Landbruksvikarer vil ofte ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det stedet vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene, anses som yrkesreise.

5.11 Legevakttjeneste

Kommuneleger vil ofte ha plikt til å utføre legevakttjeneste som en del av avtalen med arbeidsgiver. I slike tilfeller må legevakttjenesten anses å gjelde «samme arbeidsforhold» i forhold til FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Reise mellom hjemmet og legevaktkontoret vil i slike tilfeller være arbeidsreise hvis legevaktkontoret er lokalisert samme sted som det vanlige arbeidsstedet. Utføres legevakttjenesten et annet sted, noe som ofte vil være tilfelle ved legevaktsamarbeid mellom kommuner, vil reise mellom hjemmet og stedet hvor legevaktkontoret er lokalisert være yrkesreise.

5.12 Oppdrag på strekningen mellom hjem og fast arbeidssted

Dersom skattyter i forbindelse med kjøring mellom bolig og fast arbeidssted f.eks. henter/leverer post i egen virksomhet eller for arbeidsgiveren, anses postkontoret mv. ikke som fast arbeidssted. Reisen mellom boligen og det faste arbeidsstedet er en arbeidsreise. Må skattyter ta omveier for å få utført oppgaven, anses den veilengden som overstiger avstanden mellom boligen og det faste arbeidsstedet, som yrkeskjøring.

Utfører skattyter arbeid på veien mellom boligen og det faste arbeidsstedet, og dette arbeidet utføres på et sted som ikke er fast arbeidssted, er veilengden mellom boligen og det faste arbeidsstedet en arbeidsreise, mens reisestrekning som overstiger avstanden mellom hjemmet og det faste arbeidsstedet er yrkesreise.

5.13 Oppmøtested

Om oppmøtested, se pkt. 2.8.5

5.14 Overtid

Ekstra kjøring mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med overtid, er arbeidsreise. Ekstra kjøring mellom sted skattyter oppholder seg og fast arbeidssted ved nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid, anses likevel som yrkesreise, se pkt. 2.12.

Om skattefritak for arbeidsgivers dekning når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.2.

5.15 Pendlere

Første reise til et arbeidssted hvor skattyteren overnatter og siste reise hjem derfra, er yrkesreise. Om skattyters valgrett, se pkt. 2.2. Pendler skattyter i arbeidsperioden av private grunner til sin faste bolig, vil dette være besøksreiser. Hvorvidt de daglige reisene mellom pendlerboligen og arbeidsstedet er arbeidsreiser, vil avhenge av om arbeidsstedet er fast arbeidssted for vedkommende.

5.16 Prest

Prester har oftest et prestekontor, enten i boligen eller på et annet sted. Prestekontoret må som hovedregel anses å være et fast arbeidssted. Presten reiser normalt hyppig til kirker, skoler og andre steder i distriktet. Disse stedene må for prester anses som ikkefaste arbeidssteder. Dette gjelder selv om den totale arbeidstiden som går med til slike reiser overstiger den tiden som tilbringes på prestekontoret.

5.17 Renholdsarbeidere

Noen renholdsarbeidere vil ha ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av denne kalendermåneden.

Andre renholdsarbeidere vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene anses som yrkesreise.

5.18 Revisor

De fleste revisorer vil ha ett arbeidssted som kan utpekes som det stedet de normalt utfører sitt arbeid.

5.19 Selgere

For selgere som kjører direkte til kundene uten å være innom et fast arbeidssted i løpet av dagen, regnes all kjøring som yrkesreise.

5.20 Skogeier/skogsarbeider

En skogeier som reiser fra gården og ut i egen skog som ligger i direkte tilknytning til gården, gis fradrag for bilkostnader etter de reglene som gjelder for yrkeskjøring.

Skogsarbeideres kjøring mellom bolig og arbeidssted regnes som yrkeskjøring dersom de må frakte med seg tyngre arbeidsutstyr o.l. hjem fordi det må utføres vedlikeholdsarbeid og stell av utstyret utenom arbeidstiden.

5.21 Styremøter

For reiser til styremøter, må det først tas stilling til om styrearbeidet er i et eget arbeidsforhold som bare omfatter styrevervet, eller om det er ledd i et annet arbeidsforhold eller en virksomhet.

Hvis arbeidsforholdet bare omfatter styrevervet, må det tas standpunkt til om stedet for styremøter er det eneste arbeidsstedet i dette arbeidsforholdet. I så fall vil møtestedet være det stedet skattyter normalt utfører sitt arbeid og derfor være det faste arbeidsstedet, med mindre reisen faller inn under ett av unntakene, f.eks. at skattyter arbeider der mindre enn 10 dager i inntektsåret eller overnatter på reisen. Unntaket for særskilt sted for møte i FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav b gjelder ikke når arbeidsstedet er der hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter unntaksvis også andre arbeidssteder i dette arbeidsforholdet, gjelder de vanlige reglene.

I noen tilfeller kan et styremøte være ledd i et annet arbeidsforhold eller virksomhet. Dette kan være tilfelle for en administrerende direktør som deltar på styremøte enten som direktør eller som valgt medlem av styret. Videre kan det gjelde for advokater hvor styrevervet etter en konkret vurdering må anses som en del av advokatens virksomhet.

5.22 Stortingsrepresentanter

For stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet, skal alle hjemreiser/besøksreiser til hjemmet anses som yrkesreiser, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d.

5.23 Vaktmester

Er en vaktmester tilsatt direkte hos en eller flere oppdragsgivere med ett oppdragssted hos hver, vil alle steder vaktmesteren utfører arbeid vanligvis være faste arbeidssteder.

Driver vaktmesteren egen virksomhet som vaktmester, vil alle stedene være oppdragssteder, og vanligvis vil ingen av stedene være der han normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned. Han kan likevel få fast arbeidssted etter toukersregelen.

5.24 Vikarbyråer

For enkelte ansatte i vikarbyråer vil en kunne peke ut et sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av denne kalendermåneden.

Andre ansatte i vikarbyråer vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene anses som yrkesreise.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

- *Sktl. § 6-44.*
- *FSFIN § 5-11-1 og § 5-15-6 femte, niende og tiende ledd og § 6-44.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-10.*

1 Generelt

Arbeidsreise er en betegnelse for

- reise mellom bolig og fast arbeidssted
- reise mellom faste arbeidssteder, og
- reise mellom bolig eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven).

Se FSFIN § 6-44-12.

I dette emnet behandles bare størrelsen av fradraget for arbeidsreiser. Om avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Fradraget for kostnader til besøksreiser følger med få unntak de samme reglene som fradraget for kostnader til arbeidsreiser. Om besøksreiser mellom hjem og pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet». Om særlige regler for besøksreise til et virkelig hjem i annen EØS-stat, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet». Om besøksreiser i forbindelse med arbeidsopphold i utlandet, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

2 Fradrag for arbeidsreise

2.1 Standardisert avstandsfradrag for reise til hjem i Norge eller i annet land innenfor EØS-området

Skattytere som bor i Norge eller i et annet EØS-land har som hovedregel krav på avstandsfradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted) og besøksreise til hjemmet fastsatt etter en standardsats på

- kr 1,50 per kilometer for de første 50 000 km per år, og
- kr 0,70 per kilometer for overskytende reiseavstand. Om de spesielle reglene om fradrag for faktiske kostnader begrenset til kr 1,50 per km dersom den samlede reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser overstiger 50 000 km i inntektsåret, se pkt. 2.11.

Se takseringsreglene § 1-3-10.

Fradrag for arbeidsreiser gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 16 000 i året, jf. sktl. § 6-44 første ledd siste punktum.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er bunnfradraget økt til kr 22 000, se endring i sktl. § 6-44 første ledd siste punktum.

Om maksimumsgrense for årlig fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser innenfor EØS-området, se pkt. 2.3.1.

Avstandsfradraget trer i stedet for de fleste faktiske kostnader til reisen. Det er ikke stilt som krav at skattyter har hatt kostnader til reisen.

I tillegg til avstandsfradraget kan det imidlertid på visse vilkår gis fradrag for faktiske kostnader til bompassering eller fergereise med bil når disse overstiger kr 3 300 i året, se pkt. 7.

Fradragssatsene gjelder uavhengig av hvilket transportmiddel som benyttes. Om begrensning eller bortfall av fradraget dersom arbeidsgiver besørger transporten, se pkt. 2.5.

2.2 Fradrag for dokumenterte reisekostnader til hjem utenfor EØS-området

I sktl. § 6-44 annet ledd er det gitt egne regler for reiser til hjem utenfor EØS- området som gjelder både daglige reiser mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser. For hjemreiser til bolig utenfor EØS-området kan det bare gis fradrag for dokumenterte utgifter dersom skattyter bruker andre transportmidler enn privatbil. Hvis skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisene, gis fradrag for utgiftene etter kilometersatsene som benyttes ved standardisert avstandsfradrag, se pkt. 2.1. For skattyter som pendler til hjem utenfor EØS-området og som i tillegg har daglige reiser mellom pendlerbolig og arbeidssted i Norge, gjelder de alminnelige reglene om avstandsfradrag for reisene mellom pendlerboligen og arbeidsstedet, se pkt. 2.1.

Fradraget gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 16 000, se sktl. § 6-44 annet ledd siste punktum.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er bunnfradraget økt til kr 22 000, se endring i sktl. § 6-44 annet ledd siste punktum.

Om maksimalt årlig fradragsbeløp for skattyter som pendler til hjem utenfor EØS-området, se pkt. 2.3.2.

2.3 Begrensing av årlig fradrag for reiser etter sktl. § 6-44

2.3.1 Maksimalt antall kilometer i året for arbeidsreiser og besøksreiser i Norge og innenfor EØS-området for øvrig

Avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser til hjem i Norge eller i andre land innenfor EØS-området, kan ikke gis for den delen av total årlig reisestrekning som til sammen overstiger 75 000 kilometer per kalenderår, jf. sktl. § 6-44 første ledd. Dette innebærer at skattyter som bare har reiser hvor det kreves avstandsfradrag etter kilometersats, får et maksimalt årlig fradrag på kr 92 500 ((50 000 km x kr 1.50) + (25 000 km x kr 0,70)) før reduksjon med bunnfradraget kr 16 000. Maksimalt faktisk fradrag blir etter dette kr 76 500. Om fradrag for inntil kr 1,50 per kilometer for årlig reisestrekning over 50 000 km når faktiske kostnader dokumenteres, se pkt. 2.11. I tillegg kan det gis fradrag for eventuelle kostnader til ferge og bompassering hvis vilkårene i FSFIN § 6-44-4 er oppfylt.

Om fradrag for besøksreiser som foretas med fly, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

2.3.2 Maksimalt fradragsbeløp for reise til hjem utenfor EØS-området

For reiser til hjem utenfor EØS-området er det fastsatt et maksimalt fradragsbeløp for samlede årlige reiseutgifter på kr 92 500 før reduksjon med bunnfradraget på kr 16 000, jf. sktl. § 6-44 annet ledd. Maksimalt årlig fradrag for slike reiser blir etter dette også kr 7 500. Det maksimale fradragsbeløpet gjelder summen av eventuelt standardfradrag fastsatt etter kilometersatser for reise mellom pendlerbolig og arbeidssted i Norge, og de faktiske kostnadene ved besøksreiser til hjem utenfor EØS-området. I disse tilfellene vil kostnader til eventuell ferge og bompassering inngå i maksimumsbeløpet på kr 92 500.

2.4 Parkeringskostnader

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader i tillegg til avstandsfradraget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5 Arbeidsgiver besørger hele eller deler av transporten

Besørger arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver hele eller deler av transporten mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og denne fordelen er skattefri, skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradraget, jf. FSFIN § 6-44-1 tredje ledd. Denne strekningen skal imidlertid tas med ved beregningen av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 km i forhold til bestemmelsen om minsteavstand, se pkt. 3.

Arbeidsgiver anses å besørge transporten i alle tilfeller der skattyteren reiser gratis eller med rabatt, med transportmiddel arbeidsgiveren eier, leier eller på annen måte disponerer. Dette vil f.eks. gjelde ansatte i busselskap som reiser gratis med arbeidsgivers rutegående buss til og fra arbeid, eller tilfeller hvor arbeidsgiver leier buss for å kjøre arbeidstakere til og fra arbeidsstedet. Videre vil det f.eks. gjelde for NSB-ansatte og ansatte i flyselskaper der disse reiser med arbeidsgivers transportmiddel. Tilsvarende gjelder for ansatte i Jernbaneverket som etter avtale har fri reise med NSB sine transportmidler.

Der flere transportselskaper inngår avtale om å besørge transport for hverandres ansatte på vilkår som avviker fra markedspris, vil dette også anses som om arbeidsgiver besørger transporten. Dette gjelder f.eks. for ansatte i et flyselskap som reiser med fly tilhørende andre flyselskaper. I disse tilfellene vil det være ansettelsesforholdet i arbeidsgivers flyselskap som er årsaken til at de ansatte får reise rimeligere, se HRD i Utv. 2004/261 (Rt. 2004/344). (Flyger med bosted i Bergen og oppmøtested på Gardermoen hadde ikke krav på avstandsfradrag da reisen ble ansett som besørget av arbeidsgiver og avstandsfradraget oversteg faktiske reiseutgifter.)

Betaler arbeidstakeren noe for den transporten arbeidsgiver besørger, gis det fradrag for betalingen begrenset oppad til avstandsfradraget, beregnet etter hovedregelen, normalt kr 1,50 per km. Overstiger skattyters reiseavstand 50 000 km i året inklusiv den avstanden som arbeidsgiveren har besørget mot betaling, og skattyters egenbetaling overstiger kr 0,70 per km, skal fradraget for betaling av reise over 50 000 km per år begrenses til kr 0,70 per km. Dette gjelder med mindre skattyteren dokumenterer de totale transportkostnadene til arbeidsreiser og eventuelle besøksreiser vedkommende år. Om fremgangsmåten og begrensninger når transportkostnadene dokumenteres, se pkt. 2.11.

Ved kombinasjon av egentransport og transport som arbeidsgiver besørger, kan total reiselengde bli lengre enn om skattyteren ikke hadde benyttet seg av arbeidsgivers transporttilbud. Avstanden skal likevel beregnes til korteste reisevei i samsvar med hovedregelen.

2.6 Bruk av arbeidsgivers bil

Den sjablongmessig fastsatte fordelen ved privat bruk av arbeidsgivers bil skal ikke påvirkes av hvorvidt, eller i hvilken utstrekning bilen brukes til arbeidsreiser, se emnet «Bil – privat bruk». Skattyteren skal likevel ha avstandsfradrag på vanlig måte. Dette gjelder selv om fradraget overstiger tillegget for privat bruk.

2.7 Bruk av egen yrkesbil

Den sjablongmessig fastsatte fordelen ved privat bruk av yrkesbil skal ikke påvirkes av hvorvidt, eller i hvilken utstrekning bilen brukes til arbeidsreiser, se emnet «Bil – privat bruk». Selv om skattyter bruker egen yrkesbil på arbeidsreiser, skal han ha fradrag på vanlig måte etter reglene om avstandsfradrag. Dette gjelder også om fordelen ved den private bruken er begrenset etter 75-prosentregelen, og selv om fradraget overstiger tilbakeføringen for privat bruk.

2.8 Ektefeller

Ektefeller skal ha hvert sitt avstandsfradrag. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil, jf. FSFIN 6-44-1 femte ledd. Dette gjelder også om den bilen de kjører i, er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller de kjører egen

yrkesbil i felles bedrift. Kjører de i samme bil og har kostnader til bompassering eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for bom- og fergekostnader fordeles mellom dem.

2.9 Kameratkjøring

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 femte ledd. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller om noen av dem bruker egen yrkesbil. Deles de fradragsberettigede kostnadene til bompassering eller ferge, gis hver av dem fradrag for det vedkommende betaler dersom betalingen overstiger 3 300 kr for den enkelte. Tilsvarende gjelder dersom de krever fradrag for faktiske kostnader når årlig reiseavstand er over 50 000 km.

2.10 Reisetilskudd fra folketrygden

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av nødvendige ekstra transportkostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er ikke skattepliktig. Tilskuddet skal ikke redusere det standardiserte avstandsfradraget.

2.11 Fradrag når reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser i inntektsåret overstiger 50 000 km

2.11.1 Generelt

Overstiger den samlede reiseavstanden for arbeidsreiser (reiser hjem/fast arbeidssted) og besøksreiser til hjemmet, 50 000 km i inntektsåret, gis det i utgangspunktet standardisert avstandsfradrag beregnet etter kr 0,70 per km for den overskytende avstanden, jf. FSFIN § 6-44-1 første ledd annet punktum og takseringsreglene § 1-3-10. Reisestrekning hvor skattyteren ikke krever fradrag beregnet etter sats per kilometer, skal ikke inngå i de 50 000 km. Dette vil f.eks. omfatte:

- reisestrekning med ferge når skattyteren i stedet krever fradrag for kostnader med bil på fergen
- besøksreise med fly, når skattyteren i stedet krever fradrag for kostnader til flybillett
- strekning hvor transporten besørges av arbeidsgiver.

I den grad skattyter for den samlede reiseavstanden kan dokumentere høyere totale transportkostnader (ekskl. bom, ferge mv.) enn standard avstandsfradrag, gis det fradrag for disse transportkostnadene. Dette fradraget skal likevel begrenses til kr 1,50 per km for den totale reiseavstanden. Om hvilke kostnader som inngår i de totale transportkostnadene, se nedenfor.

Eksempel

Total reiseavstand til arbeidsreiser i løpet av året er 60 000 km

Maksimalt fradrag for faktiske transportkostnader	*kr 1,50 x 60 000*	=	*kr 90 000*
Standardfradrag for totalavstanden	*kr 1,50 x 50 000*	=	*kr 75 000*
	kr 0,70 x 10 000	=	*kr 7 000*
Sum standardfradrag			*kr 82 000*

Dersom de dokumenterte kostnadene er:	*Vil avstandsfradrag før bunnfradrag bli:*
kr 100 000	*kr 90 000*
kr 87 000	*kr 87 000*
kr 60 000	*kr 82 000*

Da beregningsgrunnlaget for avstandsfradraget etter sktl. § 6-44 første ledd er begrenset til 75 000 kilometer i året, vil maksimumsfradraget (ekskl. ferge og bom) uansett være begrenset til kr 112 500 (75 000 km x 1,50).

Disse reglene må også kunne anvendes for skattyter som reiser til hjem utenfor EØS-området, men for disse vil fradraget aldri kunne overstige det lovfestede maksimumsbeløpet på kr 92 500. Dette beløpet skal også omfatte eventuelle kostnader til bompasseringer og ferge.

2.11.2 Hvilke kostnader som inngår i fradraget

Det er bare de faktiske transportkostnadene som skal medregnes ved beregningen av størrelsen på avstandsfradraget når kostnadene overstiger standardfradraget. Dette gjelder f.eks. billett på buss og bane og kostnader til bruk av bil (se nedenfor). Det samme gjelder for fergekostnader der disse ikke er fradragsberettigede i tillegg til avstandsfradraget, f.eks. fordi skattyter har valgt å bruke avstandsfradraget på fergestrekningen. Eventuelle kostnader som er fradragsberettiget i tillegg til/som alternativ til det valgte avstandsfradraget, skal ikke regnes med. Dette kan f.eks. være bompenger og kostnader til fergereise.

Andre kostnader som kostutgifter, kostnader til lugar på ferge/båt eller sovekupe på tog osv. under reisen anses ikke som transportkostnader, men kommer eventuelt til fradrag utenom avstandsfradraget, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Parkeringskostnader er ikke transportkostnader og inngår derfor ikke i de faktiske kostnadene.

2.11.3 Bil, bruk av egen privatbil

Bruker skattyter egen privatbil som også brukes til annen kjøring enn arbeidsreise, finnes de fradragsberettigede transportkostnadene ved en forholdsmessig fordeling av de faktiske kostnadene, herunder verdiforringelse. Sum faktiske kostnader inkl. fastsatt verdiforringelse fordeles ut fra faktisk antall kilometer kjørt til og fra arbeid samt eventuelle besøksreiser, i forhold til totalt kjørt distanse i året. Dette gjelder selv om standardfradraget beregnes på grunnlag av en kortere reisestrekning med rutegående transportmiddel.

Bilkostnadene må dokumenteres med bilregnskap basert på bilag som skal kunne framlegges. Totale bilkostnader settes til faktiske kostnader, f.eks. kostnader til drivstoff, forsikring, piggdekkavgift mv. Kostnadene skal tillegges en beregnet verdiforringelse basert på 17 % saldoavskrivninger med utgangspunkt i bilens listepris som ny.

For bil eid deler av året avkortes verdiforringelse med antall tolvtedeler slik at fradrag gis for hver hele måned skattyter har hatt bilen.

2.11.4 Bil, bruk av egen yrkesbil eller arbeidsgivers bil

Skattyteren får ikke fradrag utover standardfradraget (utover kr 0,70 per km for kjøring som overstiger 50 000 km) for faktiske utgifter når han bruker egen yrkesbil eller arbeidsgivers bil til reise mellom hjem og fast arbeidssted.

2.11.5 Kameratkjøring

Ved kameratkjøring skal kostnadene fastsettes ut fra det den enkelte har betalt.

2.11.6 Reisetilskudd fra folketrygden

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av nødvendige ekstra kostnader ved reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er ikke skattepliktig. Tilsvarende gjelder for tilleggsstønad til reise som skattyter mottar etter ftrl. § 11-12 under gjennomføring av arbeidsrettet tiltak. Tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene, når skattyter velger fradrag for faktiske kostnader i stedet for det standardiserte avstandsfradraget.

2.11.7 Kommunalt pendlertilskudd

Eventuelt tilskudd fra kommunen til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilskuddet skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene når skattyter velger fradrag for faktiske kostnader i stedet for det standardiserte avstandsfradraget.

3 Minsteavstand

3.1 Hovedregel

Reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er fradragsberettiget bare når beregnet reiseavstand er minst 2,5 km hver vei, jf. FSFIN § 6-44-1 første ledd.

3.2 Arbeidsgiver besørger transport

Besørger arbeidsgiver transporten på deler av strekningen frem til arbeidsstedet, herunder oppmøtested, skal denne strekningen regnes med ved beregning av minsteavstanden (selv om det ikke gis fradrag for denne delen av strekningen).

3.3 Uførhet mv.

Det innrømmes fradrag for kortere reisestrekning enn 2,5 km når dette er rimelig på grunn av uførhet, alder eller helsetilstand, jf. FSFIN § 6-44-1 fjerde ledd. Også i disse tilfellene skal fradraget reduseres med kr 16 000. Fradrag for så korte avstander vil på grunn av bunnfradraget, i praksis bare være aktuelt der skattyter i tillegg har fradrag for besøksreiser.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er bunnfradraget økt til kr 22 000, se endring i sktl. § 6-44 første ledd siste punktum.

4 Beregning av reiseavstand

4.1 Generelt

4.1.1 Hovedregel

Reiseavstanden beregnes som hovedregel etter den korteste strekningen av vei og eventuelt distanse med tog, ferge eller annet rutegående transportmiddel (bortsett fra fly), jf. FSFIN § 6-44-2 første ledd. Dette gjelder uavhengig av hvilken strekning som faktisk benyttes. Bruker f.eks. skattyter egen båt over en fjord hvor det ikke er rutegående båt, gis fradrag for strekningen langs vei rundt fjorden selv om denne er lengre. Hvis det går ferge som ikke tar med bil (personferge) over fjorden, skal som hovedregel denne strekningen benyttes ved beregningen av avstandsfradraget selv om skattyter faktisk kjører rundt fjorden med bil.

Dersom vei eller rutegående transportmiddel ikke finnes, settes reiseavstanden til den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSFIN § 6-44-2 første ledd annet punktum.

Er det ved begynnelsen og/eller slutten av reisen ikke vei og/eller rutegående transportmiddel, skal reiseavstanden inkludere denne strekningen.

Den samlede, daglige reiseavstanden rundes opp til nærmeste kilometer.

4.1.2 Unntak, totimersregelen

Når reiseavstanden etter hovedregelen skal settes til den kortere distansen med rutegående transportmiddel som ikke følger vei, som for eksempel tog eller ferge, kan det likevel gis avstandsfradrag beregnet etter den lengre strekningen langs vei. Vilkåret er at bruk av bil fører til minst to timer kortere reise- og ventetid regnet under ett, for hver gang skattyteren reiser hjemmefra til han kommer hjem igjen, sammenlignet med bruk av rutegående transportmiddel, jf. FSFIN § 6-44-2 annet ledd. Har skattyter flere reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) samme dag, gjelder vilkåret om to timer kortere reisetid for hver fram- og tilbakereise. Nærmere om totimersregelen, se pkt. 8.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.1.3 Unntak, fergestrekning

I utgangspunktet regnes fergestrekningen med til reiseavstanden etter hovedregelen. For skattyter som bruker egen bil og får fradrag for kostnaden til fergebillett, skal fergestrekningen ikke regnes med ved beregning av avstandsfradraget, jf. FSFIN § 6-44-4 første ledd.

4.2 Utgangspunkt og sluttpunkt for reisen

Om utgangspunkt og sluttpunkt for arbeidsreiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 2.6.

4.3 Avstandsberegning langs vei

4.3.1 Generelt

Med vei menes bilvei. Det skal ikke tas hensyn til at avstanden kan bli kortere ved bruk av stier, gangbroer, egen båt o.l.

4.3.2 Alternative veier, kortere vei med bom/ferge, lengre vei utenom bom/ferge

Er korteste reiseavstand langs vei hvor det må betales bompenger/kan brukes ferge, må denne reiseruten legges til grunn ved beregning av avstandsfradraget. Dette gjelder selv om skattyter kjører en lengre alternativ rute fordi fergen ikke tar biler (personferge) eller for å spare kostnader til bompassering/fergebillett.

Fradrag for kostnader til bompassering/bruk av ferge gis bare hvis skattyteren faktisk har disse kostnadene og ellers fyller vilkårene for å få fradrag, se pkt. 7.

4.3.3 Private bomveier

Privat bomvei skal bare brukes som beregningsgrunnlag for avstandsfradrag dersom veien er åpen for offentlig ferdsel. Dersom skattyter faktisk benytter privat bomvei som korteste reiserute, legges denne strekningen til grunn. Skattyteren gis fradrag for dokumenterte kostnader til bompassering som for offentlige bomveier.

4.3.4 Motorvei bare åpen for bil

Benytter skattyter sykkel eller moped, og han må kjøre en lengre strekning fordi korteste strekning er motorvei stengt for sykler og mopeder, skal likevel korteste veistrekning, i dette tilfelle motorveien, legges til grunn.

4.3.5 Sesongstengte veier

Er korteste veistrekning stengt i perioder av året, må alternativ veistrekning legges til grunn for avstandsfradraget i stengningsperioden.

4.4 Avstandsberegning med rutegående transportmiddel

4.4.1 Generelt

Avstand med rutegående transportmiddel vil normalt bare være kortere enn vei i de tilfellene det rutegående transportmidlet ikke bruker veien, f.eks. tog og båt.

Som rutegående transportmiddel regnes bare transportmidler i fast rute med tillatelse til å frakte passasjerer mot betaling.

Ved beregning av reiseavstanden ved bruk av rutegående transportmiddel legges avstanden mellom stoppestedene (herunder fergeleiene) til grunn, med tillegg av avstand mellom stoppested og hhv. hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Det er det stoppestedet som gir den korteste totale reiseavstanden som legges til grunn, selv om dette stoppestedet ikke er det nærmeste.

Ved beregning av reiseavstanden med rutegående transportmiddel, ser en i utgangspunktet bort fra om rutetidene passer for vedkommende skattyter. Ved skifte av rutegående transportmidler på reisen, ser en bort fra om de korresponderer. Dette gjelder selv om det står om valg mellom to forskjellige rutegående transportmidler, f.eks. båt eller tog. Er denne avstanden med rutegående transportmiddel kortere enn veistrekning, kan skattyteren på visse vilkår (totimersregelen) få lagt den lengre veistrekningen til grunn, se pkt. 8.

4.4.2 Rutegående fly og helikopter

Selv om skattyter reiser en strekning med rutegående fly eller helikopter, er det korteste avstand med vei eller rutegående transportmiddel på land eller sjø/vann som skal legges til grunn ved beregning av avstandsfradraget for denne strekningen. Dette gjelder både for arbeidsreiser og besøksreiser. Om anledning til å velge fradrag for faktiske kostnader til fly i stedet for avstandsfradrag for besøksreiser, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

4.5 Avstandsberegning på strekning uten vei eller rutegående transportmiddel

Selv om det ikke finnes vei, jernbane, ferge o.l. på hele eller deler av strekningen, f.eks. fordi vedkommende bor på en øy uten rutegående båt/ferge, skal strekningen likevel inngå ved beregning av avstandsfradraget. I disse tilfellene settes reiseavstanden til strekningen for den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSFIN § 6-44-2 første ledd annet punktum. Dette vil oftest være den faktisk benyttede reisestrekningen.

4.6 Avstandsberegning ved bringing og henting av barn

Ekstra reiselengde som skattyter pådrar seg på vei til og/eller fra arbeidet for å få plassert barn f.eks. i barnehage, anses ikke som reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Merkostnader til denne delen av reisen går inn i foreldrefradraget, se emnet «Foreldrefradrag».

4.7 Avstandsberegning når arbeidsgiver besørger transport

Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se pkt. 2.5.

Besørger arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver hele eller deler av transporten mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 tredje ledd. Den delen av strekningen mellom hjem og arbeidssted hvor arbeidsgiver besørger transporten skal imidlertid tas med ved beregningen av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 km i forhold til bestemmelsen om minsteavstand, se pkt. 3.2. Om fradragsrett for egenbetaling når arbeidsgiver besørger transporten, se pkt. 2.5.

Ved kombinasjonen av egen transport og transport som arbeidsgiver besørger, kan total reiselengde bli lengre enn om skattyteren ikke hadde benyttet seg av arbeidsgivers transporttilbud. Avstanden skal likevel beregnes til korteste reisevei i samsvar med hovedregelen.

4.8 Avstandsberegning når skattyteren får skattefri refusjon for drosjeregninger fra arbeidsgiver

Får skattyteren skattefri refusjon av drosjeregninger fra arbeidsgiver, se pkt. 10, skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag.

5 Fastsetting av antall reiser

5.1 Generelt

Antall reiser fastsettes i utgangspunktet til det faktiske antallet arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-3.

Ved fulltidsarbeid regnes normalt med 230 arbeidsdager i året. Fravær f.eks. på grunn av ferie utover 5 uker, sykdom, avspaseringer, permisjoner og yrkesreiser skal bare trekkes fra dersom fraværet utgjør mer enn 15 arbeidsdager i året. Hvis fraværet overstiger 15 dager skal alt fravær trekkes fra.

For deltidsansatte må det faktiske antallet reiser legges til grunn. Det samme gjelder i yrker med avvikende arbeidstidsmønster.

5.2 Flere reiser per dag til samme arbeidssted

Arbeider skattyter f.eks. en økt på morgenen med lengre friperiode på dagen med ny økt på kvelden, kan vedkommende ha flere reiser mellom hjem og arbeidssted samme dag. Fradrag gis for det faktiske antallet reiser.

6 Bunnfradrag

Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet i løpet av året, inkl. eventuelle bompenger og fergekostnader, gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 16 000. Bunnfradraget gjelder både for næringsdrivende og lønnsmottakere.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er bunnfradraget økt til kr 22 000, se endring i sktl. § 6-44 første ledd siste punktum og annet ledd siste punktum.

Reduksjon av reisefradraget med bunnfradraget skal gjøres separat for hver person selv om de lignes sammen. Dette gjelder også for ektefeller som reiser sammen i bil. Beløpsbegrensningen som følger av bunnfradraget, gjelder uavhengig av hvor mange dager skattyter har arbeidet i året.

Bunnfradraget gjelder på vanlig måte for uføre mv. også om de skal beregne avstandsfradrag for reisestrekning under 2,5 km.

7 Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering

7.1 Generelt

Skattyteren kan på visse vilkår kreve fradrag for faktiske kostnader til

- transport av bil med fører på ferge, når skattyter ikke velger å bruke avstandsfradraget på fergestrekningen, og/eller
- passering av bom for bil med bilføreren

dersom disse kostnadene overstiger en minstegrense på kr 3 300 i året, jf. FSFIN § 6-44-4 første ledd. Fradrag for slike kostnader gis i tillegg til avstandsfradraget på den øvrige reisestrekningen. Overstiger kostnadene minstegrensen ovenfor, skal hele beløpet legges til det øvrige reisefradraget før det reduseres med bunnfradraget på kr 16 000. Dersom kostnadene fordeles ved kameratkjøring e.l., gjelder minstegrensen for hver skattyter.

Istedenfor fradrag for faktiske kostnader til ferge kan skattyter velge å kreve avstandsfradrag for fergestrekningen.

Det gis ikke fradrag for piggdekkavgift i tillegg til avstandsfradraget.

Fradrag for bompenger og fergetransport av bil gis bare dersom bruk av bil er nødvendig, jf. FSFIN § 6-44-4 annet ledd. I forhold til fradragsrett for bompenger/fergereise, anses bruk av bil nødvendig bare dersom bruk av rutegående transportmiddel gir en økning i reise- og ventetid sammenlignet med bruk av bil på to timer eller mer til sammen for frem- og tilbakereisen, se pkt. 8.

Innebærer den korteste avstanden til arbeidsstedet at skattyter ville hatt krav på fradrag for bom eller fergekostnader mens han faktisk kjører en lengre strekning hvor det også påløper kostnader til bom/ferge, skal avstandsfradraget beregnes etter den korteste strekningen. Velger skattyteren fradrag for bom-/fergekostnader (i stedet for avstandsfradrag for fergestrekningen) kan han bare kreve fradrag for faktiske kostnader begrenset oppad til hva det ville kostet å benytte ferge/bom langs den korteste reisestrekningen.

7.2 Kostnadsfradragets størrelse

7.2.1 Generelt

Fradrag for kostnader til bompassering og ferge er begrenset til rimeligste betalingsmåte, jf. FSFIN § 6-44-4 tredje ledd. Dette vil normalt si abonnementsordninger, flerreisekort e.l. Blir det billigst å betale per tur på grunn av få arbeidsreiser, gis bare fradrag for dette selv om skattyteren har årsabonnement av andre årsaker.

7.2.2 Reisetilskudd fra folketrygden

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av nødvendige ekstra reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilsvarende gjelder for tilleggsstønad til reise som skattyter mottar etter ftrl. § 11-12 under gjennomføring av arbeidsrettet tiltak. Slike tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene til bompassering/ferge som tilskuddet skal dekke.

7.2.3 Kommunalt pendlertilskudd

Eventuelt tilskudd fra kommunen til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilskuddet skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene til bompassering/ferge som tilskuddet skal dekke.

7.3 Dokumentasjon av kostnader

Kostnadene til ferge og bompassering må kunne dokumenteres med kvitteringer for betalt abonnement, flerreisekort, enkeltbillett mv., jf. FSFIN § 6-44-4 tredje ledd. Har skattyter f.eks. årsabonnement for bompassering fordi summen av passeringer ved ren privatkjøring og reise til og fra arbeid gjør dette lønnsomt, er det tilstrekkelig å dokumentere dette, selv om han bare skal ha fradrag for betaling per tur.

8 Totimersregelen

8.1 Generelt

Totimersregelen er i visse tilfelle satt som et vilkår for anvendelse av andre regler, se pkt. 4.1.2 og pkt. 7. Totimersregelen forutsetter at bruk av bil på hele strekningen fører til minst to timer kortere reisetid regnet under ett for hver gang skattyteren reiser hjemmefra til skattyteren kommer hjem igjen, sammenlignet med bruk av rutegående transportmiddel (eventuelt kombinert med bruk av bil frem til første rutegående transportmiddel).

Har skattyteren flere slike reiser ut fra hjemmet samme dag, gjelder vilkåret om to timers samlet forlenget reisetid for hver frem- og tilbakereise. Skattyter kan således ikke oppfylle vilkåret om minst to timers økt reise- og ventetid ved å legge sammen slik tid for flere fravær fra hjemmet samme dag.

8.2 Beregning av reisetid ved bruk av bil

Reisetiden med bil beregnes etter standard hastighet på 60 km i timen. Avstanden regnes etter korteste veistrekning. Det regnes ikke gangtid verken ved begynnelsen eller slutten av reisen når det går bilvei i rimelig nærhet av hjemmet og arbeidsstedet.

Inngår fergestrekning på reisen, regnes reisetiden for fergestrekningen separat etter oppgitte rutetider for avgang og ankomst av fergen. Må det brukes flere ferger på turen, må en regne med eventuell ventetid mellom fergene. Videre må det med utgangspunkt i rutetidene for fergen og reisetid mellom fergen og arbeidsstedet, regnes med eventuell ventetid ved arbeidsstedet, hvis vedkommende kommer for tidlig, i tillegg til ventetid etter arbeidstidens slutt. Ventetid ved arbeidsstedet skal bare regnes med når skattyteren har fast arbeidstid (ikke fleksitid) og/eller ikke kan utnytte ventetiden f.eks. til godtgjort forarbeid/etterarbeid/overtid/akkord eller avspasere den.

8.3 Beregningsmåte for gangtid

Gangtiden beregnes etter en standard hastighet på 1 km per 15. minutt. Gangtiden kan beregnes individuelt hvor det foreligger spesielle forhold. Dersom det må parkeres et stykke fra holdeplassen kan gangtid fra parkeringssted til holdeplassen medregnes.

8.4 Beregning av reisetid ved bruk av rutegående transportmiddel

Reisetiden ved bruk av rutegående transportmiddel settes til summen av

– gangtid, eventuelt reisetid ved bruk av bil, mellom hjem og rutegående transportmiddel (tur/retur). Har skattyter over 2,5 km, f.eks. 5 km til første rutegående transportmiddel, beregnes reisetiden for denne strekningen til 10 minutter (med bil tur/

retur), og ikke 2 1/2 time (gangtid tur/retur) forutsatt at det er parkeringsmulighet ved denne holdeplassen
- tiden fra avgang til ankomst for de(t) rutegående transportmiddel(et) i henhold til rutetabeller regnet separat for reisen frem og tilbake. (Må det brukes flere rutegående transportmidler på reisen, vil eventuell gangtid/ventetid mellom de forskjellige transportmidler bli fanget opp og skal ikke tillegges særskilt)
- gangtid mellom rutegående transportmiddel og arbeidsstedet (tur/retur)
- ventetid ved arbeidsstedet fordi vedkommende kommer for tidlig, og ventetid ved arbeidsstedet etter arbeidstidens slutt. Ventetid på arbeidsstedet regnes bare med når skattyteren har fast arbeidstid (ikke fleksitid), og/eller ventetiden ikke kan utnyttes til f.eks. godtgjort overtid/akkord.

Det må stilles visse minimumskrav til kollektivtilbudet. Er tilbudet overhodet ikke praktisk å benytte mellom hjem og arbeidssted, f.eks. fordi avgangstidene om morgen og/eller ettermiddag/kveld ikke fyller behovet for å kunne reise til og fra arbeidet, må man se bort fra dette tilbudet.

For skattytere med fleksibel arbeidstid skal det ved beregning av reisetid med rutegående transportmiddel legges til grunn et transportalternativ som gjør det mulig for skattyter å arbeide minst det timeantall hver arbeidsdag som tilsvarer den gjennomsnittlige arbeidstid per dag.

Har skattyter to alternative bussholdeplasser som begge er praktisk mulig å bruke, skal det ved beregning av reisetiden tas utgangspunkt i den holdeplassen som ligger nærmest hjemmet eller arbeidsstedet, selv om skattyter finner det mer praktisk å bruke den holdeplassen som ligger lengre unna.

8.5 Eksempler, beregning av reisetid ved delvis bruk av bil og delvis bruk av rutegående kommunikasjon

Eksempel 1

Åse kjører bil til jobben og ønsker å finne ut om hun kan kreve fradrag for faktiske kostnader til bompassering på den delen av reisestrekningen hvor det går rutegående transportmiddel. Reiseruten og beregning av reisetid for Åse blir som følger:

Reisetid ved bruk av offentlig kommunikasjon

Strekning	*Ant. km*	*Gangtid (1 km/ 15 min)*	*Bil (60 km/t)*	*Reise og ventetid*	*Sum tid*
Fra hjem til parkeringsplass	*3,5 km*		*3,5 min*		*3,5 min*
+ Fra parkeringsplass for bil til holdeplass for buss	*1 km*	*15 min*			*15 min*
+ Reisetid med bussen				*50 min*	*50 min*
+ Fra holdeplass til arbeidssted	*1 km*	*15 min*			*15 min*
+ Fra arbeidssted til holdeplass	*1 km*	*15 min*			*15 min*
+ Reisetid med buss				*50 min*	*50 min*
+ Fra holdeplass for buss til parkeringsplass for bil	*1 km*	*15 min*			*15 min*
+ Fra parkeringsplass til hjem	*3,5 km*		*3,5 min*		*3,5 min*
Sum reisetid tur/retur =					*167 min*

Reisetid ved bruk av bil

Total avstand tur/retur hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)	*(100 km)*	*(hastighet 60 km/t)*	*100 min*

Differansen (167 min – 100 min = 67 min) er ikke stor nok til at Åse i eksempel 1 kan få fradrag for sine kostnader til bompassering.

Eksempel 2
Som eksempel 1 men, hvis avstand mellom hjem og bussholdeplassen og mellom bussholdeplass og arbeidssted var 2,4 km ville Åse i stedet kunne regne gangtid (tur/retur = 4,8 km) i forbindelse med beregning av reisetid ved bruk av offentlig kommunikasjon. Total avstand med bil (tur/retur) mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) = 100 km som gir 100 min reisetid med bil.

Strekning	*Ant. km*	*Gangtid (1 km/ 15 min)*	*Bil (60 km/t)*	*Reise og ventetid*	*Sum tid*
Fra hjem til bussholdeplass	*2 km*	*30 min*			*30 min*
+ Reisetid med bussen				*50 min*	*50 min*
+ Fra holdeplass til arbeidssted	*0,4 km*	*6 min*			*6 min*
+ Fra arbeidssted til holdeplass	*0,4 km*	*6 min*			*6 min*
+ Reisetid med buss				*50 min*	*50 min*
+ Fra holdeplass for buss til hjem	*2 km*	*30 min*			*30 min*
Sum reisetid tur/retur =					*172 min*

Differansen (172 min – 100 min = 72 min) er ikke stor nok at til at Åse i eksempel 2 kan få fradrag for sine kostnader til bompassering.

9 Forholdet til minstefradraget

Avstandsfradraget og eventuelle kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) inngår ikke for noen del i minstefradraget. Kostnader til yrkesreise inngår eventuelt i minstefradraget.

10 Kontantgodtgjørelse, refusjon og fri transport

10.1 Hovedregel

Besørger arbeidsgiveren transporten på arbeidsreiser med transportmiddel som eies eller leies av arbeidsgiveren, anses i praksis denne fordelen ikke som skattepliktig inntekt for den ansatte. Dette gjelder også for arbeidstakere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere. Om begrensning av avstandsfradraget, se pkt. 2.5.

Hvis arbeidsgiveren betaler en godtgjørelse for arbeidsreise, skal godtgjørelsen i sin helhet behandles som lønn, jf. FSFIN § 5-11-1 første ledd. Det samme gjelder hvis arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens kostnader. Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kostnader til bompenger/fergekostnader og om rabatt fremforhandlet av arbeidsgiver ved bruk av offentlig kommunikasjonsmiddel, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Det gis fradrag for arbeidsreise etter de vanlige reglene. Om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

10.2 Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller

Fordel i form av arbeidsgivers refusjon av drosjekostnader til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), regnes ikke som skattepliktig inntekt når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, jf. FSFIN § 5-15-6 femte ledd. Ved vurderingen skal det legges vekt på en rekke momenter hvor ingen alene er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av skattefrihet

– reisen er uforutsigbar

– reisen skjer til uvanlig tid
– det er tidsnød pga. forsinkelse på arbeidsstedet
– alternativ rutegående transport er ikke tilgjengelig
– det er behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring)

Selv om ett eller flere av momentene over foreligger, vil arbeidstaker som benytter samme reisemåte som ved ordinære reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), f.eks. egen bil, likevel ikke kunne motta utgiftsgodtgjørelse fra arbeidsgiver skattefritt.

Det gis ikke avstandsfradrag for reise som er dekket ved slik skattefri refusjon etter FSFIN § 5-15-6 femte ledd, da reisen anses besørget av arbeidsgiver.

10.3 Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når

– arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, eller
– skattyter skjøtter offentlige politiske verv

og skattyters øvrige lønn og honorar mv. fra arbeidsgiver eller det offentlige ikke overstiger kr 50 000 i inntektsåret, jf. FSFIN § 5-15-6 niende og tiende ledd. Grensebeløpet gjelder eksklusiv godtgjørelse til dekning av arbeidsreise. Grensebeløpet vurderes separat for hver veldedig eller allmennyttig organisasjon. Derimot må godtgjørelse for offentlige politiske verv vurderes under ett, selv om det utbetales fra forskjellige offentlige organer.

Får skattyter refundert andre reisekostnader enn kostnadene ved bruk av egen bil, er det et vilkår for skattefritak at kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag.

Skjer dekningen av arbeidsreisen som bilgodtgjørelse, er det et vilkår for skattefritaket at godtgjørelsen ikke overstiger de satsene som fastsettes i takseringsreglene § 1-2-6 for beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse for bruk av egen bil.

Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning utarbeidet av arbeidstakeren. Reiseregningen må inneholde følgende opplysninger, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjette ledd,

– arbeidstakers navn, adresse og underskrift
– dato for avreise og hjemkomst for hver reise
– formålet med reisen
– fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
– total utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt trippteller) ved begynnelsen og slutten av hver reise.

Overstiger lønn og honorar mv. kr 50 000, behandles hele godtgjørelsen til dekning av arbeidsreise etter bruttometoden som vanlig lønn. Nærmere om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Skattyter gis ikke avstandsfradrag for reiser som er dekket skattefritt etter reglene ovenfor.

11 Flere kommuner

Arbeidsreiser til utenbygds kommune i forbindelse med stedbunden virksomhet, skal fradras i virksomhetskommunen. Har skattyter i tillegg reisefradrag som skal fradras i bostedskommunen, skal avstandsfradraget vedrørende disse reisene først reduseres med kr 16 000. Eventuell rest av bunnfradraget skal redusere fradraget i virksomhetskommunen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Reklameinntekter/-kostnader

- *Sktl. § 6-21.*
- *FSSD § 6-21-5.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 2-3-6.*

1 Skatteplikt for reklameinntekter

Inntekter ved reklame kan være skattepliktig som fordel vunnet enten ved arbeid, virksomhet eller kapital, jf. sktl. § 5-1. For eksempel vil godtgjørelse for reklame på en bil som brukes i virksomhet være fordel vunnet ved virksomhet. Ved vurdering av skatteplikt for reklameinntekter på en privatbil eller lignende, må det vurderes om inntekten skriver seg fra fritidsaktiviteter, hvor slike inntekter vil kunne anses som skattefrie. Det er for eksempel lagt til grunn at reklameinntekter på russebiler/russebusser normalt er skattefrie, fordi slike inntekter i det vesentlige knytter seg til fritidsaktiviteter.

2 Fradragsrett for reklamekostnader

2.1 Generelt

Kostnader til reklame i inntektsgivende aktivitet er fradragsberettiget ved inntektsfastsettingen, jf. sktl. § 6-1. Reklamekostnader kan i utgangspunktet fradragsføres når de pådras, selv om kostnadene også kan ha betydning for fremtidige inntektserverv. Reklamekostnader må avgrenses mot kostnader til utvikling av materielle eller immaterielle driftsmidler hvor kostnadene må aktiveres som en del av driftsmidlets kostpris. Se f.eks. Utv. 2015/921(Rt. 2015/367) (Lilleborg), som gjaldt spørsmål om kostnader til forskning og utvikling innenfor eksisterende varemerker skulle utgiftsføres direkte eller aktiveres. Høyesterett kom til at kostnadene ikke kunne anses som reklamekostnader.

2.2 Sponsorkostnader

Sponsorkostnader er fradragsberettiget i den utstrekning de kan sies å ha reklameverdi, jf. FSSD § 6-21-5. Det må vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom inntektservervet og sponsorkostnaden, herunder i hvilken grad skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve inntekt eller å yte støtte uten motytelse. Se nærmere emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.2 og HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS). (Fradrag ble nektet etter sktl. § 6-1 fordi det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt for kostnader til oppfyllelse av profileringsavtaler med allmennyttige organisasjoner.). Se også Kristiansand tingrett i Utv. 2014/81 (Stormberg AS) (Kostnader til kjøp av frivillige klimakvoter ble etter en konkret vurdering ansett som fradragsberettigede. Retten la til grunn at selskapets kjøp av frivillige klimakvoter var benyttet aktivt i markedsføringen.)

Kostnader som påløper for bilforhandlere som stiller biler til disposisjon for idrettsutøvere, vil i alminnelighet være fradragsberettigede, idet ordningen vanligvis må anses som reklametiltak basert på forretningsmessig grunnlag. (Om eventuell fordelsbeskatning for brukeren, se ovenfor og emnene om bil.)

2.3 Avgrensning av reklame mot gavelrepresentasjon

Reklame er tiltak som går ut på å fremheve bedriften og/eller dens produkter/tjenester overfor kjøpermassen for å øke omsetningen.

Reklamekostnader må avgrenses mot ikke fradragsberettigede kostnader til gaver, representasjon, smøring og bestikkelser, se emnene «Representasjon» og «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.». Se også URD 24. juni 1994 (Drammen byrett) i Utv. 1994/744.

Gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, anses som representasjon med mindre de enten kan anses som reklame (se nedenfor) eller som en del av vederlaget i en forretningstransaksjon.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Gavegjenstander godtas som reklame, jf. FSSD § 6-21-5, dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- kostnadene til innkjøp av gavegjenstanden ikke overstiger kr 240 inkl. mva., se takseringsreglene § 2-3-6
- gavegjenstanden er utformet med reklame for øye i et større antall eksemplarer
- firmamerke og/eller firmanavn er fast knyttet til gavegjenstanden

Som eksempel på slike gavegjenstander kan nevnes vinopptrekkere, nøkkelringer, skrivesett, bordkalendere osv. med påtrykt firmanavn.

Kontantbeløp, gjenstander mv. som gis til lotterier, er vanligvis å anse som gaver og er ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder bidrag til politiske foreninger o.l. eller kontingenter til slike foreninger.

Fradrag for kostnader til støtteannonser i medlemsblad o.l. begrenses til den reelle reklameverdi for den næringsdrivende.

Renteinntekter

- *Sktl. § 5-1 tredje ledd, § 5-20 første ledd bokstav b, § 5-22, § 5-60, § 14-20 og § 14-23.*
- *FSFIN § 5-22.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (Takseringsreglene) § 1-2-30.*

1 Inntekt

1.1 Hovedregel

Renteinntekt er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b.

1.2 Unntak, rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt

All rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt etter avregning, er skattefri, jf. sktl. § 5-60. Dette gjelder både for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere.

1.3 Ettergivelse av renter som gave

Ettergir skattyteren opptjente renter i gavehensikt, medfører dette ikke noen endring i skatteplikten. Frafaller han derimot ikke-opptjente rentekrav, påløper ingen renter.

1.4 Indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning

Indeksobligasjoner er et spareprodukt som tilbys av banker eller lignende finansinstitusjoner. Kunden etablerer en fordring som normalt ikke forrentes. Avkastningen er i stedet knyttet til indekser på utvalgte finansielle markeder. Banksparing med aksjeindeksert avkastning er, til forskjell fra indeksobligasjoner, et bankinnskudd. Avkastningselementet anses som rente i begge tilfeller, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og 14. september 2005 i Utv. 2005/1170. Om aksjeindeksbevis, se SKD 30. oktober 2006 i Utv. 2006/1757.

Om gevinst/tap ved realisasjon av indeksobligasjoner, se emnet «Verdipapirer».

Om tidfesting, se pkt. 5.9.

Om behandling av tegningsgebyr, se emnet «Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.».

Om behandling av gebyr ved førtidig innløsning, se emnet «Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.».

1.5 Renter av obligasjonsfond

Om renter av obligasjonsfond, se emnet «Verdipapirfond».

1.6 Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) er skattepliktig inntekt og skattlegges som aksjeutbytte. Eventuelt skjermingsfradrag skal redusere skattepliktig del på samme

måte som for aksjeutbytte. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

1.7 Underkurs ved utbetaling av lån

Fordelen ved at et lån ifølge stiftelsesvilkårene vil bli tilbakebetalt med et høyere beløp enn det som låntaker fikk utbetalt ved etablering av fordringen (renteelementet), beskattes som renter hos långiver.

Renteelementet ved slikt lån tjenes opp og beskattes suksessivt over lånets løpetid. Renteelementet er skattepliktig inntekt for långiveren eller eventuelt senere eier av fordringen for det som opptjenes i vedkommendes eiertid.

1.8 Utland

Renter opptjent i utlandet, f.eks. ved bankinnskudd i utenlandsk bank, er som hovedregel skattepliktig i Norge. Begrensninger i skatteplikten for renteinntekter i virksomhet kan i visse tilfeller følge av skatteavtale, se emnene om utland.

Skattyter bosatt i utlandet er ikke skattepliktig for renteinntekt fra kilder i Norge. Om unntak, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 3.1.2.

Om renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) for skattyter bosatt i utlandet, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.

2 Hva er renter

2.1 Generelt

Om hva som er renter ved isolert betaling av renter, delbetaling av renter og hovedstol under ett mv., se emnet «Renter av gjeld».

Om behandling av bonus til bankkunder, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100.

2.2 Delvis ettergivelse av renter og hovedstol under ett

Om hva som anses ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «Renter av gjeld».

2.3 Innfrielse av fastrentelån før forfall

2.3.1 Långiver

Ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp skal tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå, behandles som gevinst hos långiver ved realisasjon av fordringen. Slik gevinst vil alltid være skattepliktig i virksomhet. Om skatteplikt utenfor virksomhet, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.5.3.

Om behandlingen av underkurs hos långiver ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.13.

2.3.2 Låntaker

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, er skattepliktig inntekt for låntaker, jf. sktl. § 5-1 tredje ledd.

Om behandlingen av overkurs hos låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.13.

3 Inntektens størrelse

3.1 Fremmed valuta

Renteinntekt som er mottatt i utenlandsk valuta før utløpet av året, omregnes til norske kroner etter betalingsdagens kurs. Renteinntekter som er påløpt, men ikke mottatt i løpet av året, omregnes til kroner etter valutakursen ved inntektsårets utløp.

3.2 Skjønnsmessig fastsetting

Når det ikke foreligger opplysninger om størrelsen av renteavkastning på fordringer, fastsettes den på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 3 %, jf. takseringsreglene § 1-2-30.

Mangler opplysninger om fordringens størrelse gjennom året, beregnes renten på grunnlag av fordringens størrelse per 31. desember i inntektsåret.

4 Ekstra skatt av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper

4.1 Generelt

I sktl. § 5-22 er det regler om ekstra beskatning av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning som er omfattet av sktl. § 10-1 første ledd. Bestemmelsene gjelder også for renter utbetalt fra tilsvarende utenlandsk selskap. Videre gjelder reglene for utbetalinger av renter fra deltakerlignet selskap som omfattes av sktl. § 10-40. Formålet med reglene er skattemessig å likebehandle avkastning av lån (fremmedkapital) og egenkapital, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 5.6.4.

Det er faktiske påløpte renter etter skatt (skattesats på alminnelig inntekt) som overstiger en beregnet skjerming som skal ekstrabeskattes. Skjermingen beregnes månedsvis. I tillegg beskattes de faktiske rentene på vanlig måte som alminnelig inntekt.

Bare personlige skattytere skattemessig bosatt i Norge omfattes av ekstrabeskatningen. Det er ikke noe vilkår at den personlige skattyteren er aksjonær, deltaker eller på annen måte har eierandel i det selskapet lånet er ytet til.

4.2 Hvilke lån omfattes

4.2.1 Utgangspunkt

Alle lån fra personlig skattyter til selskap som nevnt i pkt. 4.1 vil i utgangspunktet omfattes av reglene, se henholdsvis emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6 og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.23.

4.2.2 Unntak

Nytt for 2016

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 5-22 første ledd annet punktum endret slik at unntaket fra ekstrabeskatningen for renter på lån som knytter seg til mengdegjeldsbrev kun gjelder mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen seks måneder etter utstedelse.

Reglene gjelder ikke
- renter av mengdegjeldsbrev
- renter av innskudd i bank
- renter av innskudd i samvirkeforetak, jf. FSFIN § 5-22-1 annet punktum.

Som mengdegjeldsbrev anses norske og utenlandske obligasjoner som utstedes i sammenheng og med lik tekst og som skal eller kan registreres etter lov 5. juli 2002 nr. 64 (verdipapirregisterloven) § 2-1 og § 2-2. Det er ikke noe vilkår at gjeldsbrevet kan omsettes i organiserte markeder, se HRD 8. des. 2011 i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620). I dette tilfellet ble 31 gjeldsbrev utstedt i sammenheng og med lik tekst ansett som mengdegjeldsbrev.

4.3 Beregningen av inntekten som skal ekstrabeskattes

4.3.1 Oversikt over beregningen

For hver enkelt måned skal det foretas en beregning av grunnlaget for ekstrabeskatningen. Ved beregningen tas det utgangspunkt i faktisk påløpt rentebeløp i kalendermåneden (linje 1 i oppstillingen nedenfor). Har den personlige skattyteren flere utlån til samme selskap, skal lånene sees under ett. Ved utlån til flere selskaper skal det skje en

separat beregning av ekstrabeskatningen for hvert enkelt selskap. Dette grunnlaget reduseres med skattesatsen for alminnelig inntekt, normalt 27 % (eventuelt 23,5 % for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark). Det gjøres så fradrag for skjerming.

Grunnlaget for ekstrabeskatningen for den enkelte måneden beregnes som følger:

Faktisk påløpt rentebeløp

- Alminnelig inntektsskatt (faktisk påløpt rentebeløp x skattesats for alminnelig inntekt)
- Skjermingsfradrag (lånesaldo x skjermingsrenten x 1/12)

= Renteinntekt til ekstrabeskatning

Det er ikke anledning til å overføre ubenyttet skjerming fra måneder der den effektive renten er lavere enn skjermingsrenten.

4.3.2 Skjermingsfradraget

Skjermingsfradraget settes lik lånesaldoen ved månedens begynnelse multiplisert med månedens skjermingsrentesats. Ved låneopptak i løpet av kalendermåneden brukes lånesaldoen ved opptaksdatoen. Ved flere låneopptak av samme selskap samme måned, brukes lånesaldoen ved siste låneopptak. Dette gjelder uansett om det er et nytt lån eller økning av et allerede eksisterende lån.

Eksempel

Person A gir et lån til selskap B den 10. januar på kr 100 000. Den 25. januar gir A et nytt lån til selskap B på kr 50 000. Grunnlag for skjermingsfradrag for A denne måneden vil da være kr 150 000.

Ved utstedelse av fordring til underkurs skal lånesaldoen beregnes ut fra utstedelseskursen.

Ved kreditorskifte i løpet av kalendermåneden, skal skjermingsfradraget tilordnes den som er kreditor den datoen lånesaldoen beregnes, normalt ved månedens begynnelse.

4.3.3 Skjermingsrenten

SKD fastsetter skjermingsrenten forskuddsvis for hver tomånedersperiode i inntektsåret. Renten fastsettes med utgangspunkt i Norges Banks rente på statskasseveksler med tre måneders løpetid, nedjustert med 27 %, avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng, jf. FSFIN § 5-22-4.

For 2015 er skjermingsrenten:

Jan/feb	mars/april	mai/juni	juli/aug	sept/okt	nov/des
0,8 %	0,8	0,8 %	0,8 %	0,8 %	0,5%

Skjermingsrenten for hver tomånedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

4.3.4 Eksempel på beregning av grunnlag for ekstrabeskatning

Lånesaldo 1. januar 2015 er kr 300 000

Lånesaldo 1. februar 2015 er kr 240 000

Avtalt rentesats januar og februar 2015 er 4,0 %. Skjermingsrenten for januar og februar 2015 er 0,8 %.

Januar:

	Faktisk påløpt rentebeløp (300 000 x 4,0 % x 1/12)	*kr*	*1 000*
-	*alminnelig inntektsskatt 1 000 x 27 %)*	*kr*	*270*
-	*skjermingsfradrag (300 000 x 0,8 % x 1/12)*	*kr*	*200*
=	*renteinntekt til ekstrabeskatning januar*	*kr*	*530*

Februar:

	Faktisk påløpt rentebeløp (240 000 x 4,0 % x 1/12)	*kr*	*800*
-	*alminnelig inntektsskatt (800 x 27 %)*	*kr*	*216*
-	*skjermingsfradrag (240 000 x 0,8 % x 1/12)*	*kr*	*160*
=	*renteinntekt til ekstrabeskatning februar*	*kr*	*424*

4.4 Selskapets opplysningsplikt

Selskaper som omfattes av reglene har etter lignl. § 5-3 nr. 3 plikt til å opplyse om gjeld og rentebetalinger til personlige skattytere for lån som omfattes av reglene. Lånesaldo ved inngangen til hver måned skal fremgå.

Skattedirektoratet har bestemt at selskapene foreløpig ikke skal gi slike opplysninger ukrevd til likningsmyndighetene.

Det er unntak fra denne opplysningsplikten på lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

5 Tidfesting

5.1 Hovedregel

Renteinntekt skattlegges i henhold til realisasjonsprinsippet, som hovedregel i det inntektsåret rentene tjenes opp (påløper/ubetinget krav oppstår). Det er uten betydning når rentene skal betales etter låneavtalen, enten det er forskuddsvis eller etterskuddsvis.

Om når tap på skattlagt rentefordring anses for å være endelig konstatert og om adgangen til nedvurdering av utestående fordring ved årets utgang, se emnet «Fordringer».

5.2 Unntak, misligholdte renter som ikke inngår i et regnskap

5.2.1 Generelt

Reglene nedenfor gjelder for

– alle skattytere som ikke har bokføringsplikt, (se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt»), og
– skattytere som har bokføringsplikt, for renter som ikke inngår i regnskapet.

5.2.2 Renter forfalt til betaling

Er opptjente renter, som er forfalt til betaling etter låneavtalen, ikke blitt betalt ved inntektsårets utgang, skal skattyteren

– for renter opptjent og skattlagt i året før inntektsåret; gis tilsvarende inntektsfradrag (bare aktuelt for etterskuddsrenter), jf. sktl. § 14-20 annet ledd bokstav a nr. 2, og
– for renter opptjent i inntektsåret; ikke skattlegges for de forfalte, men ikke-betalte (del av) rentene dette året, jf. sktl. § 14-20 annet ledd bokstav a nr. 1. (Dette er aktuelt både for forskuddsrente og etterskuddsrente.)

5.2.3 Senere betaling

Betales slike renter som er tilbakeførte ved et fradrag i forfallsåret eller som ikke er skattlagte i opptjeningsåret, skattlegges disse rentene i betalingsåret.

5.2.4 Når anses renten betalt

Om når renten skal anses betalt, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.1.

5.3 Renter av fond i pelsdyrnæring

Om tidfesting ved beskatning av renter av fond i pelsdyrnæringen, se emnet «Pelsdyr».

5.4 Renter av fond for reineiere

Om tidfesting ved skattlegging av renter av avviklings- og omstillingsfond for reineiere, se emnet «Reindrift».

5.5 Renter av premiefond

Om behandlingen av renter av premiefond, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», pkt. 5.

5.6 Avkastning på livsforsikring

Om tidfesting ved skattlegging av avkastning på sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)», pkt. 5.

5.7 Uttaksprovisjon/dekort

På visse bankinnskudd får skattyter godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved eventuelt uttak, med fastsatt prosent av det uttatte beløp. Påløpte renter skattlegges fullt ut. Om fradrag for uttaksprovisjon, se emnet «Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.».

5.8 Innskudd med bindingstid

Noen typer innskudd kan ha bindingstid hvor skattyter oppnår høyere rente. Først det året bindingstiden utløper, får innskyter en ubetinget rett til, dvs. opptjener den høyere renten. Løper det en lavere rente som innskyter uansett skal godskrives, skal denne inntektsføres løpende.

5.9 Bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner

For bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner der positiv avkastning godskrives spareren med endelig virkning det enkelte året, skattlegges avkastningen løpende som renteinntekt.

For bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner der positiv avkastning først godskrives spareren med endelig virkning i forbindelse med oppgjør av fordringen, tidfestes avkastningen som renteinntekt i oppgjørsåret.

Se nærmere FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170.

6 Hvem skattlegges renter hos

6.1 Generelt

Renteinntekter skattlegges som hovedregel hos den som eide bankinnskuddet eller fordringen mv. i den perioden renten ble opptjent.

Blir f.eks. en rentebærende obligasjon overdratt i løpet av inntektsåret, skal selgeren skattlegges for renter opptjent før overdragelsen og kjøperen for renter som opptjenes etter overdragelsen. Det er uten betydning hvem som var eier av obligasjonen da rentene forfalt til betaling, eller hvem av dem som får rentene utbetalt. Tilsvarende gjelder for fordeling av renteelementet for gjeldsbrev som skal innløses til høyere kurs enn utstedelseskurs, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.5.2.

6.2 Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker mv.

Aksjeselskap mv., se sktl. § 2-38 første ledd, er ikke skattepliktig for lovlig utdeling av renter på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «Fritaksmetoden». Eier et deltakerlignet selskap egenkapitalbevis, skal slike renter ikke inngå ved fastsetting av skattepliktig inntekt til fordeling på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 annet ledd, se emnet «Fritaksmetoden».

For fysiske personer skattlegges renter av egenkapitalbevis i sparebanker mv., utover skjermingsfradraget, hos den som eier egenkapitalbeviset på det tidspunktet rentene er besluttet utbetalt. Rentene behandles som aksjeutbytte.

6.3 Renter av sperret bankinnskudd

Renter av bankinnskudd som er sperret, skattlegges hos den som skal godskrives renteinntektene.

6.4 Rentekompensasjon ved utlån av verdipapirer mv.

Rentekompensasjon, som innlåner etter avtale med utlåner er forpliktet til å yte, ved verdipapirlån etter sktl. § 9-11, klassifiseres på samme måte som den avkastningen den erstatter, det vil si renter på de underliggende utlånte verdipapirene. Skattesubjekt for rentekompensasjonen er den endelige mottakeren av kompensasjonen (gjelder ikke for mellomliggende innlånere/utlånere).

6.5 Avkastning av livsforsikring

Om hvem som skal skattlegges for avkastning av sparedelen for livsforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

6.6 Ektefeller

Om fordeling av renteinntekter mellom ektefeller, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

6.7 Barn

Om hvem som skal skattlegges for barns renteinntekt, se emnet «Barn og ungdom».

6.8 Dødsfall

Om hvem som skal skattlegges for renteinntekter ved dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

7 Skattestedet

Forskuddspliktige skattlegges for renteinntekter i bostedskommunen. Dette gjelder med mindre renteinntekten er inntekt i virksomhet undergitt stedbundet skattlegging i annen kommune, se emnet «Skattestedet».

8 Opplysningsplikt

Om skjemaer for spesifikasjon av bankinnskudd og lignende, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap

– *Sktl. § 6-41*
– *FSFIN § 6-41-1*

1 Generelt

Nytt for 2016

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 er rammen for rentefradraget 25 %.

Sktl. § 6-41 har regler om begrensning av fradrag for renter som skattyter betaler til nærstående (interne renter).

Reglene gjelder for aksjeselskaper og øvrige selskaper og innretninger som er egne skattesubjekter. I tillegg omfattes deltakerlignede selskaper, NOKUS-selskaper og selskaper og innretninger som har begrenset skatteplikt til Norge. Finansinstitusjoner er unntatt fra begrensningsregelen.

Reglene innebærer at det ikke gis fradrag for rentekostnader betalt til nærstående som overstiger 30 % av en særskilt beregnet resultatstørrelse. Renter betalt til uavhengige tredjeparter skal ikke begrenses, men kan fortrenge fradrag for interne renter.

Ved beregningen av rentefradragsrammen tas det utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt (ev. årets underskudd), før ev. begrensning av rentefradraget. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget. Rammen for rentefradraget utgjør 30 % av denne resultatstørrelsen.

Begrensningen beregnes individuelt for hver enkelt skattyter.

Begrensning av rentefradraget skal ikke foretas dersom netto rentekostnader i selskapet er kr 5 mill. eller lavere. Se pkt. 5.

Renteinntekter vil være skattepliktig for kreditor selv om debitor kan ha begrenset fradragsrett for rentekostnader.

2 Skattytere som omfattes av reglene

2.1 Generelt

Reglene om begrensning av fradrag for renter av gjeld til nærstående gjelder i følge sktl. § 6-41 første ledd for

– selskaper og innretninger som er selvstendige skattytere etter sktl. § 2-2 første ledd
– deltakerlignede selskaper som nevnt i sktl. § 10-40
– NOKUS-selskaper, jf. sktl. § 10-60
– selskaper og innretninger som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 eller etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2.

Reglene gjelder også for selskaper og innretninger som ikke har erverv til formål, jf. § 2-32, men som driver økonomisk virksomhet.

Reglene gjelder ikke for enkeltpersonforetak.

2.2 Unntak

Reglene om begrensning av rentefradrag mellom nærstående gjelder ikke for

– finansinstitusjoner etter lov av 6. oktober 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven) § 1-3 og § 2-1
– selskaper som er omfattet av petroleumsskatteloven § 3 d.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Gjeld som omfattes av reglene

3.1 Generelt

Reglene gjelder for netto rentekostnader på gjeld som selskaper og innretninger som omfattes av reglene har til nærstående norsk eller utenlandsk fysisk person, selskap eller innretning. Det er uten betydning om den nærstående har alminnelig skatteplikt. Reglene gjelder f.eks. også hvor kreditor er en kommune eller en skattefri institusjon etter sktl. § 2-32, se Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.9.3.

Om hvem som er nærstående, se § 6-41 fjerde ledd og pkt. 7.

3.2 Gjeld til finansinstitusjon som er midlertidig nærstående

Reglene gjelder i følge sktl. § 6-41 åttende ledd annet punktum ikke for gjeld til finansinstitusjon som er midlertidig nærstående til låntaker, jf. forretningsbankloven § 19 annet ledd, sparebankloven § 24 fjerde ledd, finansieringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd og forsikringsvirksomhetsloven § 6-1 annet ledd og § 7-10 første ledd. Denne begrensningen gjelder bare låneavtaler som er inngått før finansinstitusjonen og låntaker ble nærstående.

4 Netto rentekostnader

4.1 Generelt

Størrelsen på selskapets samlede netto rentekostnader er avgjørende for om det skal foretas noen begrensning av netto rentekostnader på gjeld til nærstående og danner utgangspunkt for beregningen av rammen for begrensningen av rentefradraget. Det er netto rentekostnader til nærstående som ev. skal begrenses.

Netto rentekostnader utgjør rentekostnader fratrukket renteinntekter. Det er rentekostnader som er fradragsberettigede etter sktl. § 6-40 som inngår i beregningsgrunnlaget, jf. sktl. § 6-41 annet ledd første punktum, se nærmere emnet «Renter av gjeld». Som rentekostnader anses bl.a. garantiprovisjon hvis den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved misligh old av lånet. Byggelånsrenter anses ikke som renter av gjeld hvis de inngår i skattemessig verdi for det aktuelle objektet i stedet for å komme til fradrag direkte, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.8.1.

Som renteinntekter anses inntekter som inngår i sktl. § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b, se emnet «Renteinntekter».

4.2 Sammensatte obligasjoner

Konvertible obligasjoner og andre sammensatte obligasjoner som er sammensatt av et underkurselement og et derivatelement omfattes i sin helhet av fradragsbegrensningen, jf. § 6-41 annet ledd annet punktum. Forutsetningen er at de ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skattemessige formål, jf. Prop. 1 L (2013-2014) pkt. 4. I alminnelighet skal det ikke foretas noen dekomponering når det gjelder konvertible obligasjoner, se HRD i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620).

4.3 Under- og overkurs ved låneopptak

Under- og overkurs ved låneopptak skal inngå i beregningen av netto rentekostnader ved første gangs salg i annenhåndsmarkedet, jf. sktl. § 6-41 annet ledd tredje punktum. Slik gevinst og tap regnes ikke som renteinntekt eller rentekostnad for den som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet, jf. sktl. § 6-41 annet ledd fjerde punktum.

4.4 Valutagevinst og -tap

Valutagevinster og – tap på fordringer og gjeld omfattes ikke av reglene om rentefradragsbegrensning, jf. Prop. 1 L (2013-2014) pkt. 4.8.2.

4.5 Rente- og valutaderivater

Gevinst og tap på derivater, som valuta- og renteswaper, opsjoner og terminkontrakter mv., inngår ikke ved fastleggingen av netto rentekostnader, jf. Prop. 1 L (2013-2014) pkt. 4.8.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Nedre grense for netto rentekostnader

Rentebegrensningsregelen kommer ikke til anvendelse hvis samlede interne og eksterne netto rentekostnader ikke overstiger kr 5 mill., jf. sktl. § 6-41 tredje ledd første punktum.

Hvis årets netto rentekostnader ikke overstiger kr 5 mill., men summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til framføring fra tidligere inntektsår, jf. pkt. 7.2, overstiger kr 5 mill., kan skattyter velge å kreve fradrag for framførte rentekostnader og årets netto rentekostnader inntil maksimumsbeløpet etter begrensningsregelen, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd siste punktum.

6 Rammen for rentefradraget

6.1 Generelt

Hvis netto rentekostnader overstiger kr 5 mill., skal samlede netto rentekostnader sammenholdes med en ramme for rentefradraget, som fremgår av sktl. § 6-41 tredje ledd. Hvis samlede netto rentekostnader overstiger denne rammen, kan det medføre avskjæring av netto rentekostnader på gjeld til nærstående, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd.

Ved fastsettingen av rammen for rentefradraget tas det utgangspunkt i alminnelig inntekt/årets udekkede underskudd etter fradrag for framførbart underskudd men før begrensning av rentefradraget etter § 6-41. I den alminnelige inntekt inngår dermed rentekostnader og renteinntekter med sine fulle beløp. Mottatt eller avgitt konsernbidrag inngår også i alminnelig inntekt. Netto rentekostnader skal så tilbakeføres, dvs. at de skal legges til denne summen. Både rentebetalinger til og fra subjekter i interessefellesskap med skattyteren (interne renter) og rentebetalinger til og fra uavhengige tredjeparter (eksterne renter) inngår i netto rentekostnader. Videre skal skattemessige avskrivninger tilbakeføres (se nedenfor). Det beløp en da kommer frem til multipliseres med 30 %.

Den delen av netto rentekostnader som overstiger 30 % av grunnlaget kan ikke fradragsføres i inntektsåret. Den delen av netto rentekostnader som skal avskjæres, skal imidlertid ikke overstige netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd annet punktum. Om hvem som er nærstående, se pkt. 7.

Dersom beregningsgrunnlaget blir negativt, vil det ikke være grunnlag for å fradragsføre interne rentekostnader.

Et framførbart underskudd kan ikke redusere alminnelig inntekt (før rentebegrensningen) til et beløp som er lavere enn 0. Medfører rentebegrensningen at alminnelig inntekt blir positiv, kan det ikke kreves fradrag for ytterligere framførbart underskudd, jf. § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Det kan heller ikke kreves ytterligere fradrag for konsernbidrag.

Hvis rentefradragsrammen ikke utnyttes fullt ut, er det ikke adgang til å framføre den ubenyttede rentefradragsrammen til senere år, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.14.3. Om framføring av avskåret rentefradrag, se pkt. 9

6.2 Nærmere om tilbakeføring av skattemessige avskrivninger

Ved fastsettingen av rammen for rentefradraget skal skattemessige avskrivninger tilbakeføres (legges til), jf. sktl. § 6-41 tredje ledd første punktum. Dette gjelder både saldoavskrivninger og lineære avskrivninger. Avskrivningsbeløpet kan hentes fra skjemaet RF-1084 «Avskrivninger». Er en samlesaldo negativ, skal det inntektsførte beløp trekkes fra i stedet for å bli lagt til når en skal beregne grunnlaget for rentefradragsrammen. Dette gjelder selv om inntektsføringen av negative saldi overstiger samlede (positive) avskrivninger, slik at rentefradragsrammen justeres ned i stedet for opp.

Dersom skattyteren har realisert driftsmiddel i saldogruppe a til d samt j i inntektsåret og velger å ta hele eller deler av vederlaget direkte til inntekt i stedet for å nedskrive vederlaget på saldo, skal dette beløpet trekkes fra ved fastsettingen av grunnlaget for rentefradragsrammen.

Når en fastsetter grunnlaget for rentefradragsrammen skal det ikke foretas tilbakeføring for inntekt eller fradrag fra gevinst- og tapskonto. Det samme gjelder hvor vederlag

ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppene e - i er tatt til inntekt i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd.

6.3 Særlig om deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper

Som utgangspunkt beregnes rammen for rentefradraget på samme måte for deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper som for andre selskaper. Fradragsbegrensningen beregnes her på grunnlag av selskapets resultat, fastsatt som om selskapet var skattyter. Det tas dermed utgangspunkt i hva alminnelig inntekt eller årets underskudd ville utgjort samlet for deltakerne etter sktl. § 10-41 og § 10-65, før ev. rentebegrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal på tilsvarende måte tilbakeføres i dette grunnlaget ved beregningen av rentefradragsrammen. Se Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.7.1.

Framførbart underskudd fra slike selskaper vil i utgangspunktet ikke påvirke rentefradragsbegrensningen, siden underskudd framføres og fradragsføres på deltakerens hånd. Om reduksjon av ev. avskåret rentefradrag til framføring, se pkt. 8.

7 Nærstående

7.1 Generelt

Avskjæringen av rentefradraget gjelder for netto rentekostnader på gjeld til nærstående, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd annet punktum. Som nærstående anses i følge sktl. § 6-41 fjerde ledd:

- selskap eller innretning som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer låntaker med minst 50 %
- selskap eller innretning som nærstående nevnt i annet strekpunkt, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- nærstående person nevnt i annet strekpunkt sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %

Bestemmelsen omfatter både selskap mv. som låntakeren har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og personer og selskap mv. som har betydelig direkte eierinteresse i låntakeren.

Person, selskap eller innretning regnes som nærstående hvis kravet til eierskap eller kontroll har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

Selskaper og innretninger kan anses som nærstående selv om de ikke omfattes av sktl. § 2-2 første ledd. Som «innretning» anses bl.a. stat, fylkeskommune og kommune. Disse kan dermed anses som nærstående etter annet strekpunkt. Videre kan selskap eller innretning som er eid av stat, fylkeskommune eller kommune bli ansett som nærstående etter annet eller tredje strekpunkt.

7.2 Nærmere om «kontrollerer»

Kriteriet «kontrollerer» omfatter tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt utøves på annet grunnlag enn eierskap, f.eks. rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt. Spørsmålet om det foreligger kontroll på annet grunnlag enn eierskap må vurderes konkret i det enkelte tilfelle, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.11.3.

7.3 Nærmere om indirekte eierskap

Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %. Hvis f.eks. selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 %. Kravet til eierandel er likevel oppfylt, ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.11.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Et det flere nærstående, skal en ved beregningen av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt, ta hensyn til den samlede innflytelsen, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.11.3.

7.4 Ukjent långiver

En person eller et selskap regnes som nærstående selv om skattyteren er ukjent med at lånet er tatt opp hos den nærstående. Dette kan f.eks. være aktuelt ved utstedelse av obligasjonslån hvor det vil være en tillitsmann som ivaretar obligasjonseiernes rettigheter overfor utsteder/långiver. Spørsmålet om endring av ligning må vurderes på vanlig måte innenfor ligningslovens frister, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 4. Toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a kan få anvendelse hvis skattyter ikke har kjent til at lånet har vært tatt opp av en nærstående og har oppfylt opplysningsplikten på en lojal måte, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

8 Gjeld som likestilles med gjeld tatt opp hos nærstående

8.1 Generelt

I følge sktl. § 6-41 sjette ledd skal visse gjeldsforpliktelser som er tatt opp hos en part som ikke er nærstående, likestilles med gjeld som er tatt opp hos nærstående. Dette gjelder som hovedregel så langt

- a) en nærstående har stilt sikkerhet for den gjeld som rentene knytter seg til eller
- b) den part som er nærstående har en fordring på en ikke-nærstående part, og fordringen har sammenheng med gjelden.

8.2 Sikkerhetsstillelse

Sktl. § 6-41 sjette ledd bokstav a gjelder f.eks. tilfeller hvor et morselskap har stilt sikkerhet for gjelden til et datterselskap. Det samme gjelder som utgangspunkt hvor sikkerheten er stilt av et datterselskap, men her gjelder det unntak etter FSFIN § 6-41-1, se pkt. 8.6.

Den er ikke noe vilkår at sikkerheten er stilt direkte overfor skyldneren. Sikkerhetsstillelsen kan også være sekundær, se FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441. Gjelden er f.eks. tatt opp hos en ikke-nærstående og en annen ikke-nærstående garanterer for gjelden. En nærstående, f.eks. morselskapet, har imidlertid stilt sikkerhet for garantistens regresskrav. Den nærstående anses i et slikt tilfelle å ha stilt sikkerhet for den gjeld som rentene knytter seg til etter sktl. § 6-41 sjette ledd bokstav a.

Sikkerheten må som utgangspunkt bygge på en rettslig bindende avtale med långiveren. Også en uformell sikkerhetsstillelse kan etter omstendighetene omfattes. Dette kan gjelde såkalt «Letter of Comfort», f.eks. hvor et morselskap avgir erklæring om økonomisk støtte overfor datterselskapets långivere.

For at uformell sikkerhetsstillelse skal omfattes, forutsetter det at sikkerhetsstillelsen har påvirket datterselskapets lånemuligheter sammenlignet med hva som kunne vært oppnådd i markedet uten slik sikkerhetsstillelse, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.12.3.

Såkalte negative pantsettelseserklæringer, dvs. erklæringer om at eiendeler ikke skal pantsettes, anses ikke som sikkerhetsstillelse i forhold til sktl. § 6-41 sjette ledd bokstav a, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

Er det stilt sikkerhet bare for en del av lånebeløpet, skal omklassifiseringen av eksterne renter begrenses til en tilsvarende del av rentebeløpet.

Det er et vilkår at sikkerheten gjelder den gjeld som rentene knytter seg til. Sikkerhet for andre mulige krav, f.eks. kostnader i forbindelse med lån som ikke blir benyttet, medfører ikke omklassifisering av renter på lånet, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

Om et tilfelle hvor en avtale om ansvarsbegrensning mellom selskap, deltakere og långiver medførte at deltakerne etter sktl. § 6-41 sjette ledd ikke lenger kunne anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden avtalen omfattet, se BFU 8/2015.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8.3 Lovpålagt solidaransvar mv.

Hvis et deltakerlignet selskap har tatt opp lån fra en ikke-nærstående part og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4 første ledd, vil vilkårene for sikkerhetsstillelse etter § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt. Tilsvarende gjelder andre typer lovregulert ansvar, så langt ansvaret innebærer sikkerhet fra en nærstående part for gjeld til en ikke-nærstående part. Dette gjelder f.eks. solidaransvar etter aksjeloven § 14-11 annet og tredje ledd, som innebærer at selskapene som deltar i en fisjon hefter solidarisk for visse forpliktelser. Se FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

Er solidaransvaret etter selskapsloven § 2-4 første ledd fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd, slik at det foreligger delt ansvar, vil deltakeren bare anses for å ha stilt sikkerhet for en tilsvarende del av gjelden, jf. FIN 4. juli 2014 i Utv. 2014/1441.

Om et tilfelle hvor en avtale om ansvarsbegrensning mellom selskap, deltakere og långiver medførte at deltakerne etter sktl. § 6-41 sjette ledd ikke lenger kunne anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden avtalen omfattet, se BFU 8/2015.

8.4 «Back to back-» lån

Sktl. § 6-41 sjette ledd bokstav b omfatter såkalte «back to back-» lån, f.eks. hvor et selskap får lån fra en uavhengig bank mot at et nærstående selskap skyter inn et tilsvarende beløp i banken. Forutsetningen er at det er en forbindelse mellom utlånet og innlånet slik at det foreligger et reelt tredjepartsforhold, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.12.1.

8.5 Vilkårene er oppfylt for en del av året

Hvis vilkårene for å anse renter som interne renter bare er oppfylt for en del av året, skal bare renter som knytter seg til denne perioden anses som interne renter. Dette gjelder f.eks. hvor det foreligger sikkerhetsstillelse for deler av et år, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

8.6 Unntak fra sktl. § 6-41 sjette ledd om at ekstern gjeld skal likestilles med intern gjeld

I FSFIN § 6-41-1 er det gjort unntak fra sktl. § 6-41 sjette ledd om at gjeld som er tatt opp hos en part som ikke er nærstående, skal likestilles med gjeld tatt opp hos en nærstående. Unntak gjelder:

1. I tilfeller der selskapet eller innretningen som har stilt sikkerhet er eid eller kontrollert direkte eller indirekte med minst 50 % av låntakeren.
2. I tilfeller der sikkerheten fra den nærstående parten er stilt i form av pant i eierandel i låntakeren eller fordring på låntakeren.

Omklassifisering fra eksterne lån til interne lån skal bare foretas så langt det er stilt sikkerhet for gjelden. Dette innebærer at dersom det er stilt sikkerhet for deler av et lån, eller kun for en begrenset periode av et år, skal omklassifiseringen begrenses tilsvarende. Det vises til Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.12.3 og Prop 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) pkt 6.1.2.

9 Framføring av avskåret rentefradrag

9.1 Generelt

Netto rentekostnader som ikke kommer til fradrag som følge av avskjæringsregelen, kan framføres i alminnelig inntekt i påfølgende 10 år, jf. sktl. § 6-41 syvende ledd. Forutsetningen er at framført rentefradrag ligger innenfor rentefradragsrammen for selskapet det aktuelle år, se nærmere pkt. 6.

Netto rentekostnader til framføring kommer til fradrag før årets renter, jf. sktl. § 6-41 syvende ledd siste punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.2 Særlig om deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper

For deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper skal ev. framføring av avskåret rentefradrag skje på selskapets hånd, som om selskapet var skattyter, jf. sktl. § 6-41 syvende ledd tredje punktum.

For slike selskaper skal avskårede renter til framføring reduseres med et beløp lik 30 % av underskudd for det aktuelle året, jf. sktl. § 6-41 syvende ledd fjerde punktum. Dette har sammenheng med at underskudd for slike selskaper følger deltakerne og påvirker dermed ikke rentefradragsrammen i selskapet for senere år, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.7.1 s. 112.

Det framførte avskårede rentefradraget utgjør en egen skatteposisjon for disse selskapene. Skatteposisjonen følger andelen, selv om andelen realiseres, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.14.3.

10 Eksempler på beregning av rentefradragsbegrensning

Nedenfor gis tre eksempler på hvordan begrensningen av rentefradraget beregnes. Eksemplene er hentet fra Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.20.

Eksempel 1: Fradragsbegrensningen (mill. kroner) for et selskap med positivt resultat i inntektsåret

		Mill. kr
	Alminnelig inntekt (før virkning av fradragsbegrensningen)	*200*
+	*Skattemessige avskrivninger*	*40*
+	*Netto skattemessige rentekostnader*	*160*
=	*Beregningsgrunnlag*	*400*
	Rentefradragsramme – 30 pst. av beregningsgrunnlaget	*120*
	Netto interne rentekostnader	*30*
	I utgangspunktet gir rentefradragsrammen en begrensning (det vil si forhøyelse av skattepliktig inntekt) på 40 mill. kroner ettersom netto skattemessige rentekostnader er 160 mill. kroner, mens maksimalt rentefradrag er 120 mill. kroner. Avskåret rentefradrag skal imidlertid ikke overstige summen av netto konserninterne rentekostnader. I dette tilfellet innebærer det at fradragsbegrensningen reduseres til 30 mill. kroner (tilsvarende netto interne rentekostnader).	
	Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	*30**

** Kan framføres i de ti påfølgende inntektsårene.*

Eksempel 2: Fradragsbegrensningen for selskap som har underskudd til framføring

Et selskap har underskudd til framføring fra tidligere år på 200 mill. kroner. Alminnelig inntekt før rentebegrensning og anvendelse av framført underskudd er 100 mill. kroner.

		Mill. kr
	Inntekt før anvendelse av framførbart underskudd	*100*
÷	*Anvendelse av framførbart underskudd*	*100*
=	*Alminnelig inntekt (før virkning av fradragsbegrensningen)*	*0*
+	*skattemessige avskrivninger*	*40*
+	*netto skattemessige rentekostnader*	*60*
=	*Beregningsgrunnlag*	*100*

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Rentefradragsramme – 30 pst. av beregningsgrunnlaget	*30*
Netto interne rentekostnader	*60*
Selskapet har et framførbart underskudd på 200 mill. kroner, men får bare anvendt 100 mill. kroner mot overskuddet inneværende år. Selskapet har da fortsatt 100 mill. kroner i underskudd som kan framføres til senere inntektsår. Selskapet får maksimalt fradrag for netto rentekostnader på 30 mill. kroner, mens netto interne rentekostnader er på 60 mill. kroner. Fradraget avkortes dermed med 30 mill. kroner, og inntekten forhøyes tilsvarende. Selskapet må betale skatt på denne inntekten til tross for at det har underskudd til framføring.	
Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	*30**

** Kan framføres de ti påfølgende inntektsårene*

Eksempel 3: Fradragsbegrensningen for et selskap med negativt resultat i inntektsåret
Selskapet har et underskudd på 300 mill. kroner i inntektsåret før fradragsbegrensningen. Etter tilbakeføring av avskrivninger og rentekostnader er beregningsgrunnlaget fortsatt negativt. Fradraget for interne rentekostnader avkortes dermed fullt ut. Inntekten forhøyes med 60 mill. kroner. Selskapets underskudd til framføring blir 240 mill. kroner.

		Mill. kr
	Skattemessig resultat (før virkning av fradragsbegrensningen)	*-300*
+	*skattemessige avskrivninger*	*40*
+	*netto skattemessige rentekostnader*	*60*
=	*Beregningsgrunnlag*	*-200*
	Rentefradragsramme - 30 pst. av beregningsgrunnlaget	*0*
	Netto konserninterne rentekostnader	*60*
	Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	*60**

** Kan framføres de ti påfølgende inntektsårene.*

11 Tilsidesettelse

Generelt om tilsidesettelse av tilpasninger til rentefradragsbegrensningsregelen, se emnet «Tilsidesettelse». BFU 15/2014 gjaldt spørsmål om grunnlaget for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsnormen ved en fusjon av morselskap og et datterselskap, i et tilfelle hvor fusjonen ville medføre økte avskrivninger og dermed økt rentefradrag. Skattedirektoratet kom til at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Renter av gjeld

– *Sktl. § 4-3 første ledd bokstav d, § 6-40, § 14-20 og § 14-23.*
– *FSFIN § 6-40.*

1 Fradrag i formue

Ved formuesligningen er fradraget for renter begrenset til de terminer som er påløpt og forfalt til betaling, men ikke betalt ved årsskiftet, se sktl. § 4-3 første ledd bokstav d, jf. § 4-1. Se for øvrig emnet «Gjeld».

2 Fradrag i inntekt

2.1 Generelle prinsipper

2.1.1 Hovedregel

Som hovedregel er alle renter av skattyters egen gjeld fradragsberettiget ved inntektsligningen, jf. sktl. § 6-40. Dette gjelder uavhengig av formålet med lånet.

Skattyter må være ansvarlig som låntaker for gjelden i det tidsrommet rentebeløpet påløper. Er flere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, f.eks. ikke-meldepliktige samboere, har den enkelte skattyter bare fradragsrett for renter som faller på skattyters andel av gjelden etter den interne avtale. Dette gjelder selv om skattyter utad er solidarisk ansvarlig og faktisk betaler hele rentebeløpet.

Om når skattyter har kausjonert for gjeld, se pkt. 6.15.

Fradragsrett er videre betinget av at skattyter har en reell plikt til å dekke (betale) hovedstolen og rentebeløpet.

Får skattyter skattepliktig tilskudd til dekning av rentene, vil rentene likevel være fradragsberettiget. Om betydningen av at rentene er dekket med skattefrie tilskudd fra det offentlige, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd». Om betydningen av at rentene er dekket av midler mottatt skattefritt fra andre, se emnet «Kostnader – allment om fradrag».

Nærmere om avgrensning av hva som er gjeldsrenter, se pkt. 6.

Dersom en kostnad ikke anses som gjeldsrente, kan kostnaden likevel være fradragsberettiget etter andre regler, f.eks. som kostnader i virksomhet.

Om fradrag for beregnet rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold mv., se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

2.1.2 Unntak, renter på skatt

Følgende rentekostnader er etter sktl. § 6-40 femte ledd bokstav b og c unntatt fra fradragsrett både for forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere

- rentetillegg beregnet etter sktbl. § 11-5 i forbindelse med avregning av skatt ved ordinær ligning
- renter beregnet ved endringssak etter sktbl. § 11-2 og lignl. § 9-10, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4

Renter på etterberegnet merverdiavgift etter sktbl. § 11-2 omfattes ikke av dette unntaket.

Forsinkelsesrente (morarente) etter sktbl. § 11-1 ved for sen betaling av skatt er fradragsberettiget.

2.1.3 Unntak, renter på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Det er ikke fradragsrett for renter som sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. sktl. § 6-40 femte ledd bokstav a. Slik utbetaling likestilles med utbytte.

Det er ikke fradragsrett for renter på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) utbetalt fra samvirkeforetak av låntakere, jf. sktl. § 6-40 femte ledd bokstav a.

2.1.4 Unntak, rente på andelskapital i samvirkeforetak

Om behandling av rente på andelskapital i samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak», pkt. 11.3.

2.1.5 Unntak, renter ved kredittkjøp

Om behandling av renter ved kredittkjøp, se pkt. 6.18.

2.1.6 Særskilt om ettergitte renter

Om behandling av ettergitte renter, se pkt. 6.5.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Særregler for visse grupper

2.2.1 Stat, fylkeskommune og kommune

Stat, fylkeskommune og kommune har sjablongmessig fradrag for gjeld, jf. sktl. § 4-53. De gis fradrag bare for renter av den gjeld som kommer til fradrag ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd.

2.2.2 Offentlig eide kraftforetak

Lån fra en kommune til kraftforetak eid av kommunen, skal behandles som lån mellom selvstendige skattesubjekter dersom låneforholdet er vedtatt av kommunestyret, se sktl. § 18-4.

2.3 Utland

Skattyter kan kreve fradrag for renter av gjeld til långiver (kreditor) som er bosatt/hjemmehørende i utlandet.

For person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende i Norge som enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeldsrenter i Norge begrenses. Om gjennomføring av slik begrensning, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.3.1. Om unntak for personer bosatt i Norge med bolig eller fritidsbolig i annet EØS-land, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.3.2.

Om fradrag for gjeldsrenter for skattytere som har flyttet til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.2.

Om skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

Om hvilke renter som kan fradras for skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet, men som er begrenset skattepliktig i Norge, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2 og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2. Om særskilt fradragsrett etter sktl. § 6-71 for skattyter bosatt innenfor EØS når tilnærmet hele skattyters inntekt av arbeid mv. skattlegges i Norge, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

2.4 Hvem tilkommer inntektsfradraget

2.4.1 Generelt

I utgangspunktet har en skattyter bare krav på fradrag for renter av egen gjeld.

Overføres gjeldsforpliktelsen fra en skattyter til en annen f.eks. i forbindelse med salg av fast eiendom, er renter som er påløpt før overtakelsen av gjeldsforpliktelsen selgerens renter. Renter påløpt etter overtakelsen er kjøperens renter. Det er uten betydning for behandling av rentefradraget hvem som etter avtalen foretar selve utbetalingen til kreditor.

2.4.2 Ektefeller, generelt

Når ektefeller lignes sammen (felles eller særskilt), godtas normalt rentefradraget hos den av ektefellene som har ført opp renten, uten hensyn til om betalingsforpliktelsen privatrettslig påhviler den andre. Om unntak for renter vedrørende felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.6.

Lignes ektefellene hver for seg (atskilt), kan hver av dem i utgangspunktet bare kreve fradrag for renter av egen gjeld, se likevel nedenfor.

2.4.3 Ektefeller, inngåelse av ekteskap

Gjeldsrenter påløpt etter inngåelsen av ekteskapet, kan føres til fradrag hos den av ektefellene som har ført opp rentene. Dette gjelder selv om rentene vedrører den annen ektefelles gjeld og selv om ektefellene lignes hver for seg dette året, fordi ekteskapet er inngått etter 1. november året før inntektsåret.

2.4.4 Ektefeller, separasjon/skilsmisse

Om fradrag for gjeldsrenter ved separasjon og skilsmisse, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

2.4.5 Ikke-meldepliktige samboere

Skattyter kan ikke kreve fradrag for gjeldsrenter vedrørende samboers gjeld når samboerne ikke er meldepliktige. Det er bare den som er ansvarlig for gjelden som kan få fradrag. Intern avtale om hvem som skal betale rentene er uten betydning. Dette gjelder også om skattyter har garantert (kausjonert) for samboers gjeld. Om og i tilfelle når renter er fradragsberettiget ved kausjon, se pkt. 6.15.

Er begge ikke-meldepliktige samboere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, skal hver av dem ha fradrag for sin del av rentebeløpet etter en reell, intern avtale om ansvaret for gjelden. Endring av den interne avtalen om ansvar for gjelden kan ikke anses som reell når samboerne endrer den uten å kunne påvise reelle grunner for endring utenom de skattemessige. Slike reelle grunner kan f.eks. være vesentlige endringer i inntektsforholdene. Avtale om endring av ansvaret for gjeld, får bare virkning for renter påløpt etter datoen for endringen. Foreligger det ikke en reell, intern avtale, deles rentefradraget likt mellom samboerne når begge er ansvarlige for gjelden overfor kreditor. Det er ikke tilstrekkelig med en avtale om at en av partene skal dekke en andel av den andres gjeldsrenter så lenge det underliggende ansvarsforholdet for gjelden er uendret, se LRD 28. februar 1991 (Hålogaland) i Utv. 1991/569.

Om når samboere er meldepliktige, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

2.4.6 Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret

Gjeldsrenter vedrørende gjeld som påhviler ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret, skal føres til fradrag hos ungdommen.

Er også foreldrene ansvarlig for gjelden, skal hver av partene ha fradrag for renter som faller på den enkeltes andel av gjelden etter en interne avtale. Reglene er her de samme som for ikke-meldepliktige samboere, se pkt. 2.4.5.

2.4.7 Barn som er 16 år eller yngre i inntektsåret

Gjeldsrenter vedrørende gjeld som påhviler barn som er 16 år eller yngre i inntektsåret, føres til fradrag i foreldrenes inntekt. Dette gjelder selv om barnet har arbeidsinntekt som lignes hos barnet selv.

2.4.8 Deltakerlignet selskap

Renter av gjeld som påhviler et deltakerlignet selskap, skal føres til fradrag i selskapets inntekt før fordeling av over- eller underskudd på deltakerne. Dette gjelder selv om deltakerne betaler rentene utenom selskapet. Om hvilke selskaper som deltakerlignes, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

2.4.9 Sameie

Om fordeling av gjeldsrenter mellom sameiere, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

3 Tidfesting av inntektsfradrag

3.1 Renter som inngår i et regnskap

3.1.1 Generelt

Skattytere som har bokføringsplikt, herunder de som også har årsregnskapsplikt, skal ha fradrag for renter som skal føres i regnskapet og som er påløpt i inntektsåret (realisasjonsprinsippet). Dette gjelder selv om rentene er forfalt, men ikke betalt ved inntektsårets utgang.

Opphører virksomheten i et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap uten at selskapet oppløses, vil selskapet fortsatt være bokføringspliktig. Selskapet skal da fortsatt følge reglene om fradrag for renter som gjelder for bokføringspliktig.

3.1.2 Renter påløpt under egentilvirkning av driftsmidler

Rentekostnader ved finansiering av egentilvirkning av driftsmidler kan etter skattyters valg fradragsføres det året de påløper, eller aktiveres på det enkelte driftsmidlet. Dette vil f.eks. gjelde byggelånsrenter.

3.2 Renter som ikke inngår i regnskap

3.2.1 Generelt

Sktl. § 14-20 har unntak fra realisasjonsprinsippet for renter som ikke er betalt ved forfall. Unntakene gjelder for

- skattytere som ikke har bokføringsplikt (privatpersoner), og
- skattytere som har bokføringsplikt, i den utstrekning rentene ikke inngår i den bokføringspliktige virksomheten

Om hvem som har bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

Reglene gjelder tilsvarende for fordringhaverens og skyldnerens dødsbo, se sktl. § 14-20 annet ledd bokstav c.

3.2.2 Gjeldsrenter som er betalt eller som ikke er forfalt til betaling

For gjeldsrenter som påløper i inntektsåret, og

- enten er betalt før utløpet av inntektsåret
- eller forfaller til betaling etter utløpet av inntektsåret (etterskuddsrenter)

gis det fradrag etter hovedregelen i det året det oppstår en ubetinget plikt til å betale rentene (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Dette er normalt det året rentene påløper. Dette gjelder selv om det ved ligningen er på det rene at rentene ikke betales ved forfall.

3.2.3 Gjeldsrenter som ikke er betalt ved forfall (mislighold)

Påløpne renter som etter låneavtalen er forfalt til betaling innen utløpet av inntektsåret, men som ikke er betalt ved inntektsårets utgang, kan ikke fradragsføres dette året. Rentene kommer først til fradrag det året rentene betales. Er rentene påløpt og fradragsført i et tidligere år, gis et inntektstillegg tilsvarende det fradraget som er gitt i det tidligere året for den ikke-betalte (delen av) renten. Dette får bare betydning for etterskuddsrente.

Er rentene påløpt i inntektsåret, gis det ikke fradrag for den forfalte, men ikke-betalte (delen av) renten vedkommende år. Dette får betydning for både for forskuddsrente og etterskuddsrente.

Om hva som anses som betaling av renter, se pkt. 6.1.

3.2.4 Utsatt forfallstidspunkt

Blir forfallstidspunktet utsatt uten at det er knyttet betingelser til utsettelsen, skal det nye forfallstidspunktet legges til grunn for etterfølgende terminer.

3.2.5 Senere betaling

Betales tilbakeførte renter eller renter det ikke er gitt fradrag for, i et senere år, gis det fradrag for rentene i betalingsåret. Om hva som anses som betaling av renter, se pkt. 6.1.

3.3 Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen

Gjeldsrenter til Lånekassen føres til fradrag det året de betales (kontantprinsippet), se sktl. § 14-20 tredje ledd.

4 Flere kommuner

Om fordeling av rentefradrag mellom flere kommuner, se emnet «Gjeld» og emnet «Fordelingsfradrag».

5 Spesifikasjon

Skattyter er forpliktet til uoppfordret å spesifisere gjeldsposter og oppgi fordringshavers navn og adresse, gjeldsbeløpet og renten. Plikten til å spesifisere gjelder ikke

- selskaper, bo og andre innretninger
- skattepliktige som har bokføringsplikt
- skattepliktige innen jordbruk, skogbruk og fiske som har plikt til å levere næringsoppgave

Spesifikasjon gis i selvangivelsen eller i vedlegg til selvangivelsen. Se for øvrig emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

6 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

6.1 Betaling av renter

6.1.1 Generelt

Renter anses betalt selv om skattyter tar opp nye lån for å betale rentene. Dette vil gjelde også i de tilfellene der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. der rentene etter avtalen skal tillegges hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning. Det samme gjelder om skattyter har inngått ny låneavtale med långiveren, jf. FIN 10. januar 1986 i Utv. 1986/51.

Derimot anses ikke rentene betalt om skattyter har misligholdt lånet ved å oversitte betalingsfristen og långiver deretter aksepterer en utsettelse med rentebetalingen uten å innvilge et ytterligere lån. Om tidspunktet for betaling for øvrig, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

6.1.2 Delvis betaling av renter og hovedstol under ett

Det vil normalt fremgå av nedbetalingsplanen i låneavtalen hvordan debitors innbetalinger skal fordeles mellom renter og hovedstol. Betales det mindre enn det planen tilsier, må det avgjøres hva innbetalingen skal anses å dekke.

Skyldneren vil i utgangspunktet ha valgrett med hensyn til om betalingen skal være betaling av rente eller nedbetaling av hovedstol. Dersom skyldneren ikke angir hva betalingen skal dekke, går denne valgretten over til kreditor. Valgretten må utøves i forbindelse med betalingen. Inngår gjelden mv. i et regnskap, må de rettslige virkningene av valget gjennomføres i regnskapet.

Foreligger det ved ligningen ingen opplysninger om hva delinnbetalingen skal anses å dekke, anses først omkostninger, dernest renter og til slutt hovedstolen som betalt, se FIN 6. november 1995 i Utv. 1996/812.

6.1.3 Betaling etter at kreditor har ettergitt deler av renter/hovedstol

Ettergir kreditor deler av samlet gjeld bestående av resterende hovedstol og misligholdte renter, er det i utgangspunktet kreditor som velger om det er renter eller hovedstol som er ettergitt, se pkt. 6.5.3. Valgretten må utøves samtidig med ettergivelsen. Valget vil således være bindende for hvordan ettergivelsen skal føres i kreditors regnskap.

Foreligger det ved ligningen ingen opplysninger om hvordan en ettergivelse fordeles, anses først omkostninger, dernest renter og til slutt hovedstolen som ettergitt, sml. FIN 6. november 1995 i Utv. 1996/812.

Betaler debitor bare en del av restgjelden etter ettergivelsen, er det i utgangspunktet debitor som avgjør hva delbetalingen skal dekke av det som ikke er ettergitt, se pkt. 6.1.2.

6.1.4 Konkurs

Renter av gjeld som er påløpt hos konkursdebitor kan ikke fradragsføres hos konkursboet.

Dividendeutbetaling fra konkursbo er en utbetaling på vegne av konkursdebitor, og skal behandles på samme måte som om konkursdebitor hadde foretatt betalingen. Utbetalingen skal anses å dekke hovedstolen først. Bare dividende utover hovedstol på

åpningsdagen for konkursen, kan anses som betaling av renter for konkursdebitor, se FIN 20. november 1995 i Utv. 1995/1271.

6.2 Borettslag/boligbyggelag

Når boligbyggelag fører opp boliger, fastsettes vanligvis en bestemt dato for innbetaling av borettsinnskudd. Dersom innskuddet ikke er innbetalt til denne datoen, foretas renteberegning fram til innbetaling finner sted enten leiligheten er solgt eller ikke. I tilfelle hvor borettshaver erverver en leilighet etter at innskuddet skulle vært innbetalt, blir han belastet med beregnede renter fra den fastsatte datoen for beregning av innskuddet. Renter som er påløpt før borettshaveren ervervet leiligheten, anses ikke som gjeldsrenter for ham, men som en del av hans kostpris.

Om fradrag for boligselskaps underskudd, herunder renter, hos andelshaverne, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

6.3 Byggelånsrenter mv.

Renter av gjeld som påhviler skattyter som byggherre under byggingen, er fradragsberettiget. Rentebeløpet kan tillegges byggets inngangsverdi eller fradragsføres etter skattyters valg, uavhengig av behandlingen i et eventuelt regnskap. Det samme gjelder ved egentilvirkning av andre driftsmidler, jf. sktl. § 6-40 åttende ledd.

Overtar skattyter et bygg fra byggmester/entreprenør, er byggmester/entreprenør normalt ansvarlig for gjelden i byggeperioden. Kjøper/byggherre kan da ikke få fradrag for de gjeldsrentene som påløper før han er ansvarlig for gjelden. Normalt vil dette være ved overlevering av bygget. Renter som beregnes for tidsrom før bygget overtas, kan da ikke anses som renter, men må regnes som en del av byggets kostpris, se SKD 12. desember 1973 i Utv. 1974/88 (senere tiltrådt av FIN).

Adgangen til å aktivere byggelånsrenter gjelder ikke ved tilvirkning av varer, f.eks. ved oppføring av boliger for salg, jf. BFU 17/2014. Slike renter må fradragsføres direkte.

6.4 Dødsfall

Om fradrag for gjeldsrenter i forbindelse med dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

6.5 Ettergivelse av renter/hovedstol

6.5.1 Isolert ettergivelse av renter som ikke inngår i et regnskap

Ettergis påløpte, men ubetalte renter som ikke inngår i et regnskap, etter at rentene er forfalt til betaling, fører misligholdet til at rentene ikke er fradragsberettiget eller at et eventuelt fradrag i tidligere år skal tilbakeføres til inntekt i misligholdsåret. Ettergivelsen i seg selv fører normalt ikke til noen endring i ligningen.

Ettergis påløpte renter før de er forfalt til betaling, vil renter påløpt fram til tidspunktet for ettergivelsen være fradragsberettiget til tross for at de ikke blir betalt.

Blir renter unntaksvis ettergitt før de er påløpt, vil det ikke foreligge fradragsrett hos debitor.

Ettergivelse og tilbakebetaling av renter som alt er betalt, fører ikke til noen endring i fradragsretten.

Om ettergivelse av renter/lån fra arbeidsgiver mv., se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 7.

6.5.2 Isolert ettergivelse av renter som inngår i et regnskap

Ettergis ubetalte renter som inngår i regnskapet hos en bokføringspliktig virksomhet, jf. bokføringsloven § 2, vil renter påløpt før ettergivelsestidspunktet fortsatt være fradragsberettiget. Dette gjelder både renter fradragsført et tidligere år og renter påløpt i ettergivelsesåret frem til ettergivelsestidspunktet.

Renter som ettergis før de er påløpt er ikke fradragsberettiget. Dette vil f.eks. gjelde når forskuddsrente som ikke er betalt ved forfall, blir ettergitt.

6.5.3 Ettergivelse under ett av hovedstol og renter

Ved delvis ettergivelse av skyldnerens gjeld, er det kreditor som har valgretten med hensyn til hva ettergivelsen skal anses å omfatte. Valgretten må utøves samtidig med ettergivelsen og valget vil således være bindende for hvordan betalingen skal føres i kreditors regnskap.

Hvis det ikke er foretatt noe valg, anses omkostninger ettergitt først, dernest renter og til slutt hovedstolen. Om kombinasjon av ettergivelse og delbetaling, se pkt. 6.1.3.

6.5.4 Betinget ettergivelse av renter

I forbindelse med gjeldssanering kan det inngås avtale om at såfremt debitor betaler et fastsatt beløp innen en frist satt i avtalen, ettergir kreditor resten av gjelden, dvs. den overskytende del av summen av hovedstol og renter. Oppfyller ikke debitor vilkårene, vil han oftest fortsatt være ansvarlig for hele hovedstolen og renter, også renter påløpt etter inngåelse av gjeldsaneringsavtalen.

Så lenge vilkårene for ettergivelse ikke er brutt, legges gjeldssaneringsavtalens bestemmelser om hvilket beløp som ettergis til grunn for ligningen. Skal debitor bare betale et fast beløp, anses det ikke å påløpe renter etter at gjeldssaneringsavtalen er inngått.

Om fordeling av det beløpet som betales på renter og hovedstol, samt om virkning av delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se ovenfor.

Overholdes ikke vilkårene, skal debitor gis fradrag for renter etter de vanlige reglene som om avtalen ikke hadde vært inngått. For skattytere som ikke har bokføringsplikt, vil dette medføre at ubetalte renter påløpt og forfalt etter den opprinnelig låneplanen må anses for misligholdte, og først komme til fradrag når de betales.

6.5.5 Ettergivelse av hovedstol

Ved hel eller delvis ettergivelse av hovedstol, påløper det ikke renter på den ettergitte delen av hovedstolen fra og med ettergivelsestidspunktet.

6.6 Forsinkelsesrente

Forsinkelsesrenter (morarente) ved for sen betaling, er en fradragsberettiget rentekostnad.

6.7 Forsørgertillegg utbetalt av Forsvaret

Menige i forsvaret med forsørgelsesbyrde får utbetalt forsørgertillegg av Forsvaret. Forsørgertillegget omfatter også botillegg hvor det inngår dekning av gjeldsrenter. Forsørgertillegget med botillegg er skattefritt. Botillegget reduserer ikke skattyters adgang til å fradragsføre rentene.

6.8 Garantiprovisjon

I praksis er provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån, godtatt til fradrag som rentekostnad. Det er imidlertid en forutsetning at provisjonen i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved misligholdt av lånet. Om andre kostnader, se pkt. 6.23.

6.9 Gavegjeldsbrev

Gir en skattyter en gave ved å utstede et gjeldsbrev til gavemottageren, vil renter på gjeldsbrevet måtte anses som gave og ikke som gjeldsrenter. «Rentene» vil derfor ikke være fradragsberettiget for giveren.

Tar en skattyter opp lån for å yte et rentefritt «gavelån», f.eks. til en humanitær organisasjon, vil i utgangspunktet renter på det opptatte lånet være fradragsberettiget. Fradragsretten forutsetter at skattyter er ansvarlig overfor långiver. Om et tilfelle hvor lånet reelt sett var tatt opp av gavemottakeren, se Sk nr. 27/1982 i Utv. 1982/813.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6.10 Gebyr mv.

Gebyr mv. som har en nær og direkte tilknytning til låneforholdet anses som rentekostnader og er fradragsberettiget etter sktl. § 6-40 første ledd. Dette gjelder for eksempel termingebyr.

Gebyr som kontoinnehaver betaler for transaksjoner med sjekk, giro eller andre overførsler, behandles ikke som gjeldsrente for vedkommende. Det vil normalt bare være fradragsrett for slike omkostninger i virksomhet.

Om eventuell fradragsrett for gebyrer og andre omkostninger ved låneopptak, se pkt. 6.23.

6.11 Gjeldsforsikring

Når låntaker har inngått avtale om gjeldsforsikring, dvs. at hele eller deler av gjelden faller bort ved død, er kostnadene til dette ikke renter av gjeld. Disse kostnadene er premie til livsforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

6.12 Indeksregulerte lån/obligasjoner

Indekstillegg på lån, som er basert på den offentlige konsumprisindeksen og som er opprettet til sikring av hovedstolen, skal ikke behandles som rente, jf. HRD i Utv. 1975/565 (Rt. 1975/944).

For indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning trer indekstillegget i stedet for ordinær rente. Slike indekstillegg er basert på indekser på ulike finansielle markeder. Avkastningselementet likestilles med rente, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170. FIN vurderer slike indekstillegg annerledes enn hva som var tilfellet i HRD i Utv. 1975/565 (Rt. 1975/944).

6.13 Innfrielse av fastrentelån før forfall

6.13.1 Låntaker

Ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp vil tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå kunne likestilles med gjeldsrente for låntaker. Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

Om behandling av underkurs som låntaker får godtgjort fra långiver ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renteinntekter», pkt. 2.3.

6.13.2 Långiver

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, behandles som tap ved realisasjon av fordringen hos långiveren. Slikt tap vil alltid være fradragsberettiget i virksomhet. Utenfor virksomhet vil tapet være fradragsberettiget dersom en gevinst hadde vært skattepliktig, se emnet «Verdipapirer». Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

Om behandling av overkurs som långiver får godtgjort av låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renteinntekter», pkt. 2.3.

6.14 Inkassoomkostninger

Inkassogebyr og andre omkostninger i forbindelse med inkasso, anses ikke som rentekostnad. Det vil normalt også påløpe renteomkostninger ved inkasso. Disse behandles som rentekostnader på vanlig måte.

6.15 Kausjon

Kausjonsansvar anses som gjeld for kausjonisten fra det tidspunktet hoveddebitor ikke lenger er i stand til å betale sin gjeld ved forfall (insolvens). For selvskyldnerkausjonist blir kausjonsansvaret gjeld fra det tidspunkt hoveddebitor misligholder plikten til å betale renter/avdrag.

Hvis en forbruker (privatperson) stiller kausjon overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan kausjonisten først bli ansvarlig for gjelden når institusjonen har tatt rettslige skritt mot hoveddebitor for å få tvangsgrunnlag, jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 (finansavtaleloven) § 71 første ledd. Har institusjonen tvangsgrunnlag for utlegg, kan krav rettes mot kausjonisten når det er begjært utlegg mot låntakeren, jf. finansavtaleloven § 71 annet ledd. En forbruker vil i slike tilfeller ikke ha adgang til å stille selvskyldnerkausjon.

Renter påløpt etter at kausjonsansvaret har blitt gjeld, anses som renter også for kausjonisten. Kausjonisten har krav på tilbakebetaling fra debitor (regress). I utgangspunktet er derfor renten ikke fradragsberettiget hos kausjonisten. Får ikke kausjonisten rentebeløpet tilbake fra debitor, vil beløpet være fradragsberettiget når den manglende betalingen er endelig konstatert og vilkårene for øvrig er oppfylt.

Tilsvarende gjelder for realkausjon, ved at kausjonist gir kreditor pantesikkerhet for eksempel i en fast eiendom, men uten å kunne gjøres ansvarlig etter kausjonen med sin øvrige formue. Forutsetningen for fradrag i slike tilfeller, er at pantesikkerheten gir tilstrekkelig dekning av rentene. (Hvis kausjonisten har betalt kreditor og regresskravet overfor hoveddebitor har verdi, skal dette føres opp som formuespost.) Hvis en forbruker (privat låntaker) har stilt pant for gjeld overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan kausjonisten først bli ansvarlig når det er gått tre måneder fra institusjonen har begjært tvangsdekning i pantet, jf. finansavtaleloven § 71 tredje ledd.

6.16 Kreditors føring av rentene, virkningene for debitor

Det forhold at kreditor avskriver påløpte renter som uerholdelig, vil isolert sett ikke påvirke fradragsretten for debitor. Det samme gjelder om kreditor slutter å inntektsføre rentene etter hvert som de påløper på grunn av debitors manglende betalingsevne.

6.17 Kredittforening

Vanligvis kan låntaker få tilbakebetalt medlemsinnskudd i kredittforeninger. Innskuddet er da ikke fradragsberettiget. Skal innskuddet ikke tilbakebetales, anses det som en rentekostnad.

Låntakers innbetaling av tilleggsansvar i kredittforeninger, anses som ekstraordinære finansieringskostnader og kommer derfor til fradrag som renter av gjeld, se FIN 28. januar 1992 i Utv. 1992/97.

6.18 Kredittkjøp

6.18.1 Generelt

Som renter av gjeld regnes også renter og omkostninger ved kjøp av løsøre på kreditt (kredittkjøp) hvor

- det er avtalt utsettelse med betaling av kjøpesummen eller en del av den, eller
- kjøpesummen dekkes ved lån fra selger eller annen kredittyter på grunnlag av avtale med selgeren (lånekjøp)

Som kredittkjøp regnes også leie eller annen bruk av løsøre som i virkeligheten tjener til å sikre et salgsvederlag, dersom det er meningen at mottakeren skal bli eier av gjenstanden. Rentefradraget ved kredittkjøp er begrenset, se nedenfor.

6.18.2 Hovedregel

Renter ved kredittkjøp er i utgangspunktet fradragsberettiget. Det gjelder visse formelle vilkår og begrensninger i fradragets størrelse, se FSFIN § 6-40 og nedenfor.

6.18.3 Unntak

De formelle vilkårene og begrensningene i fradraget gjelder ifølge FSFIN § 6-40-1 ikke i følgende tilfeller

- ved kjøp av fast eiendom
- ved kjøp av driftsmidler

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– ved næringsdrivendes kjøp av varer for videresalg eller bruk i virksomhet
– ved kontokjøp, hvis kredittyteren er en sparebank, en forretningsbank eller et finansieringsforetak som har tillatelse til å drive finansieringsvirksomhet etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner § 3-3. (Kontokjøp er et lånekjøp hvor det er avtalt løpende kreditt, se definisjon i lov 21. juni 1985 om kredittkjøp § 3 nr. 2 (opphevet), og omfatter blant annet kjøp med kredittkort.)

6.18.4 Maksimumsgrenser for rentefradrag/omkostninger

For hver avtale om kredittkjøp er fradraget begrenset til en sats på 17 % effektiv rente, jf. FSFIN § 6-40-4 annet ledd. Hvis oppgitt effektiv rente er høyere, skal maksimum fradragsbeløp beregnes forholdsmessig på grunnlag av betalte kredittkostnader i inntektsåret (se ovenfor), effektiv rente (se ovenfor) og maksimumssats 17 %.

6.18.5 Formelle vilkår vedrørende kontrakt

De formelle vilkårene vedrørende kontrakt gjelder likevel ikke ved kontokjøp og ved lånekjøp der lån ytes av en annen enn selger. Fradrag for renter og omkostninger ved andre kredittkjøp kan, jf. FSFIN § 6-40-2, bare kreves hvis kjøper ved skriftlig kontrakt, ved skriftlig bekreftelse fra selger eller på annen tilfredsstillende måte kan dokumentere følgende

– gjenstandens art
– salgsdato
– kontantprisen: den pris som selgeren ville krevd ved kontant betaling
– kontantinnsatsen: det beløp kjøperen skal betale kontant
– kredittkostnader: summen av alle renter og andre tillegg til kontantprisen som kjøperen skal betale på grunn av kreditten
– kredittiden: hvor lang tid gjelden skal betales over angitt i måneder, og i tilfelle når de enkelte avdragene skal betales
– effektiv rente ved inngåelsen av kontrakten: kredittkostnadene angitt som en årlig etterskuddsvis rente, beregnes av den delen av kontantprisen som kjøperen får kreditt for (kredittbeløpet) og i tilfelle under hensyn til nedbetalinger av kredittbeløpet i løpet av kredittiden
– navn og adresse på selger
– navn, adresse og fødselsdato på kjøper

6.18.6 Formelle vilkår vedrørende betaling

Fradrag for renter og omkostninger ved kredittkjøp kan, jf. FSFIN § 6-40-3, bare kreves hvis kjøper ved skriftlig oppgave fra kredittyter eller på annen tilfredsstillende måte kan dokumentere følgende

– kredittkostnader betalt i inntektsåret
– hvor stor del, angitt i kroner, av betalte kredittkostnader som er fradragsberettiget etter reglene om maksimumsgrenser for fradrag, se ovenfor
– avdrag betalt i inntektsåret
– resterende gjeld ved årets utgang

6.19 Kredittkort/betalingskort

Omkostninger som belastes ved bruk av kredittkort/betalingskort, f.eks. årsavgift og belastningsgebyr/omregningsgebyr, er ikke gjeldsrenter, men godtgjørelse for betalingsformidling. Kostnadene er ikke fradragsberettiget utenom virksomhet. Se FIN 31. august 1982 i Utv. 1982/643. Blir det belastet renter, behandles disse på vanlig måte.

Om begrensninger i fradragsretten for renter i forbindelse med kjøpekort, se pkt. 6.18.

Om skatteplikt/fradragsrett for valutagevinst/-tap ved bruk av kredittkort, se emnet «Valutagevinst/-tap».

6.20 Leasing

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringsmomentet er fremtredende. Ikke forfalt leasingleie anses ikke som skattemessig gjeld, og leasingleien er derfor ikke fradragsberettiget som gjeldsrente etter sktl. § 6-40. Dette gjelder selv om det ved fastsetting av leasingleien inngår et kalkulatorisk renteelement, se SKD 29. juni 2007 i Utv. 2007/1270.

6.21 Lån av verdipapirer, rentekompensasjon

Rentekompensasjon, som innlåner etter avtale med utlåner er forpliktet til å yte ved verdipapirlån etter sktl. § 9-11, regnes som renter på gjeld for innlåneren, jf. sktl. § 6-40 syvende ledd. Som rentekompensasjon regnes et beløp som motsvarer den renten som i låneperioden er utdelt på et utlånt verdipapir.

6.22 Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap

Om fradrag for fordel av rimelig lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

6.23 Omkostninger ved låneopptak mv.

6.23.1 Til långiver

Omkostninger som beregnes av långiver, likestilles med renter. Dette gjelder f.eks. dersom långiver beregner seg formidlingsprovisjon, fornyelsesprovisjon, etableringsgebyr, behandlingsgebyr, portoomkostninger, innfrielsesgebyr og omkostninger/gebyr ved fravikelse av prioritet.

Det samme gjelder provisjon beregnet av byggelånsbank der tilsagn om lån er gitt av Husbanken.

6.23.2 Til andre enn långiver

Omkostninger som betales til andre enn långiver er normalt ikke å anse som rente. Dette vil f.eks. gjelde honorar mv. til takstmenn for taksering av fast eiendom, gebyr for tinglysing av pantobligasjon, meglerprovisjon betalt til andre enn långiveren, honorar til person som fører tilsyn med fremdriften av byggearbeid før godkjennelse av utbetaling av byggelånet.

Gebyr som boligbyggelag ilegger når en andelshaver etter eget ønske foretar en individuell nedbetaling av andel fellesgjeld i borettslag er fradragsberettiget.

Finansieringsomkostninger til andre enn långiver er fradragsberettiget kostnad i virksomhet.

Finansieringsomkostninger, herunder omkostninger til takstmenn i forbindelse med konvertering av lån for å oppnå lavere rente, er fradragsberettiget som rentekostnad. Konvertering av byggelån til faste lån, anses ikke som konvertering for å oppnå lavere rente.

6.24 Rentetillegg ved tilbakekreving etter feilutbetaling etter folketrygdloven § 22-17a

Rentetilegg ved tilbakekreving etter feilutbetaling etter folketrygdloven § 22-17a kan behandles som renter av gjeld etter sktl. § 6-40 første ledd.

6.25 Terminrente på forsikringspremie

Premie for forsikring forfaller normalt til betaling forskuddsvis for ett år av gangen. Betaler forsikringstaker premien i flere terminer per år, beregner forsikringsselskapet seg et tillegg som de kaller terminrente. Dette tillegget anses som forsikringspremie og ikke som rente av gjeld.

6.26 Tilskudd til dekning av gjeldsrenter

Om fradragsrett for gjeldsrenter dekket ved tilskudd fra det offentlige, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd» og emnet «Kostnader – allment om fradrag».

6.27 Underkurs ved låneopptak

Utbetales et lån av långiver med et mindre beløp enn lånebeløpets pålydende (underkurs), anses differansen å være gjeldsrenter. Renteelementet fordeles likt over lånets løpetid.

6.28 Valutalån

Når privatpersoner bosatt i Norge tar opp lån i norske banker i utenlandsk valuta, forutsetter enkelte avtaler at restlånet etter hvert forfall omregnet til norske kroner aldri skal overstige det opprinnelige lånebeløpet. Ved negativ kursutvikling på norske kroner beregnes valutatap for hele restlånet. Dette valutatapet skal innbetales av låntakeren ved terminforfall. Tapet er ikke renter. Løper lånet videre med samme beløp i samme valuta, vil ikke valutatapet være endelig konstatert og derfor ikke tidfestet. Om fradragsrett og tidspunkt for fradrag for valutatap, se emnet «Valutagevinst/-tap».

Representasjon

- *Sktl. § 6-21.*
- *FSSD § 6-21.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 2-3-6.*

1 Fradragsrett

1.1 Generelt

Kostnader til representasjon er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-21.

Representasjon er tiltak som henvender seg utad til personer, bedrifter mv. som ikke er knyttet til bedriften.

Kostnader til tiltak som bare henvender seg til personer knyttet til bedriften som eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv., er ikke representasjon. Slike kostnader kan etter omstendighetene være privatuttak, lønn, velferdstiltak, sosiale kostnader, utbytte, utdeling mv. Som knyttet til bedriften anses eiere/deltakere, ansatte, styremedlemmer i aksjeselskap og aksjonærer mv. med ledsagere. Valgt revisor anses i denne forbindelse som knyttet til bedriften. Dersom den valgte revisor er et revisjonsselskap, gjelder dette bare for den aktivt utøvende revisor fra revisjonsselskapet. Eksterne aktører, som f.eks. regnskapsførere, konsulenter, forhandlere, leverandører og selgere, anses som utgangspunkt ikke som knyttet til bedriften dersom de er selvstendig næringsdrivende og ikke ansatte i bedriften. I noen tilfeller følger det av en oppdragsavtale mv. at personer ansatt hos en oppdragstaker mv. kan delta på tiltak som arrangeres for bedriftens egne ansatte. Dette gjelder for eksempel ved langvarige oppdrag, hvor det avtales at oppdragstakers ansatte skal kunne benytte seg av velferdsordninger på linje med egne ansatte. Dette anses ikke som representasjon, men et velferdstiltak for oppdragstakers ansatte.

Representasjon er ofte servering til f.eks. forretningsforbindelser, eller servering i forbindelse med kontakt med offentlige organer, besøk av delegasjon, besøk av pressefolk, besøk av foreninger mv. ved omvisninger. Representasjon kan også bestå av reiser til større sportsarrangementer, jakt- og fisketurer o.l. Representasjon kan også være gaver til forretningsforbindelser mv., drift av representasjonsbygninger, -båter, -biler mv.

Om bevertning av kunder og forretningsforbindelser, se pkt. 6.1.

Om grensen mot reklamekostnader, se pkt. 6.2 og emnet «Reklameinntekter/-kostnader».

Om grensen mot kurs og studiereiser, se pkt. 6.4 og emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Om bestikkelser, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

Om fradrag for lønn til ansatte, se pkt. 7.

1.2 Lønnstaker

Lønnstakere, styremedlemmer i aksjeselskap mv. kan ikke kreve fradrag for kostnader til representasjon.

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. får en godtgjørelse til å dekke representasjonskostnader, skal arbeidsgiveren behandle utbetalingen fullt ut som lønn. Lønnstaker, styremedlem mv. har ikke krav på fradrag for eventuelle kostnader, heller ikke til enkel bevertning av kunden.

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. dekker kostnader til representasjon og deretter får dem refundert av arbeidsgiveren på grunnlag av originalbilag som inngår i arbeidsgiverens regnskap, vil dette bli å anse som arbeidsgiverens kostnader til representasjon. Refusjonen som sådan skattlegges ikke hos lønnstakeren mv.

Om journalisters fradragsrett, se emnet «Journalister mv.».

2 Fordelsbeskatning av forretningsforbindelsen

Selv om den næringsdrivende betegner en kostnad som representasjon og ikke krever fradrag for den, kan det bli spørsmål om å vurdere om en ytelse innebærer en fordel som skal skattlegges hos mottakeren, f.eks. som lønn, utbytte, utdeling fra deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 eller fordel vunnet i virksomheten.

Det vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, hvor det faglige innslaget er mindre vesentlig. I utgangspunktet gjelder dette selv om mottakeren/forretningsforbindelsen deltar i sin arbeidsgivers interesse, og selv om vedkommende ikke har noe ønske om å delta. Fordelsbeskatning vil typisk være aktuelt ved reiser, for eksempel i tilknytning til ulike sportsarrangementer. Ved vurderingen må det blant annet legges vekt på valget av reisemål, programmet for reisen og om ektefelle/ledsager deltar. Hvis reisemålet for eksempel er lagt til et sted hvor virksomhetens produkter blir produsert eller demonstrert, vil dette som utgangspunkt tale mot at reisen hovedsakelig har feriemessig preg. I slike tilfeller kan det også tenkes at reisen ikke har karakter av representasjon, se pkt. 6.4. Reisens samlede innhold kan likevel etter omstendighetene tale for at reisen hovedsakelig har feriemessig preg.

Hvis reisen hovedsakelig har feriemessig preg, skal det foretas beskatning for verdien av reisen som faller på den enkelte mottaker, eventuelt redusert med kostnader som gjelder forretningsformål. Hvis reisen hovedsakelig har forretningsmessig preg, skal det foretas beskatning ved dekning av kostnader som er av privat karakter, for eksempel forlenget ferieopphold, ektefelles deltakelse osv. Deltakelse i sosiale tiltak under den forretningsmessige delen av reisen vil ikke være skattepliktig hvis dette fremstår som et rimelig tiltak. Se også emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Ytelser av mindre økonomisk verdi som kundemiddager og enkle tilstelninger, hvor det som dekkes er kostnader til mat, lokaler mv. skattlegges ikke, så fremt kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i slike sammenhenger.

Oppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefri for mottakeren når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig.

3 Beskatning av egne ansatte

For ansatte hos arrangøren som deltar på representasjonstiltaket, må det vurderes om tiltaket har karakter av tjenesteoppdrag eller må anses som et tiltak av privat karakter. Det vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, og hvor det faglige innslag er mindre vesentlig. Hvilken karakter tiltaket har beror på en konkret helhetsvurdering av det enkelte tiltak, hvor tiltakets preg av arbeid i tradisjonell forstand, herunder omfanget av arbeidsoppgaver, veies opp mot elementene av fritid, ferie og fornøyelse. Spørsmålet om fordelsbeskatning må vurderes konkret for de enkelte deltakere. Selv om reisen har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse for de fleste deltakerne, kan det tenkes at det ikke er tilfelle f.eks. for en som har oppgaver som reiseleder.

Som eksempler fra rettspraksis, se

– LRD 17. januar 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/176. (En skattyter som var daglig leder i et sponsorfirma hadde deltatt på to turer til et tennisarrangement i Paris, samt elleve jaktturer i Norge, som alle var dekket av arbeidsgiveren. Lagmannsretten kom etter en konkret helhetsvurdering frem til at turene til Paris måtte anses som tjenestereiser. Jaktturene måtte derimot anses som fritidsaktivitet, og fordelen ved å delta på disse turene var derfor skattepliktig.)
– URD 21. juni 1991 (Drammen byrett) i Utv. 1991/1098. (En representasjonsreise til Japan ble ikke ansett som en fordel vunnet ved arbeid for en arbeidstaker som deltok som ledsager for forretningsforbindelser. Byretten mente at det måtte foretas en konkret vurdering av oppgavene på reisen, og kom frem til at når arbeidstakers deltagelse på en reise var preget av arbeid i tradisjonell forstand, ville kostnadene ikke kunne regnes som en fordel for arbeidstakeren.)
– URD 25. februar 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2008/680. (En arrangør og reiseleder ble ikke fordelsbeskattet for en tur til OL i Sydney i 2000. Tingretten fant at reiselederen hadde hatt så omfattende ansvar og arbeidsoppgaver i form av praktiske gjøremål under hele turen, at den for reiselederen måtte sees på som ordinært arbeid.)

Om avgrensningen, se for øvrig emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 5.1.1.

4 Innrapportering/arbeidsgiveravgift

Kostnader som knytter seg til egne ansatte som er med på tiltaket og som anses som fordel vunnet ved arbeid for den ansatte, skal innrapporteres på vanlig måte og skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

5 Utland

Reglene om representasjon gjelder fullt ut for kostnader i utlandet.

Reglene gjelder også overfor utenlandske forretningsforbindelser på besøk i Norge.

6 Avgrensning av representasjon mot fradragsberettigede kostnader

6.1 Bevertning

6.1.1 Bevertning av kunder

Kostnader til bevertning av personer som ikke er tilknyttet bedriften er som hovedregel ikke fradragsberettiget. Dette gjelder f.eks. bevertning av kunder og andre forretningsforbindelser og selv om bevertning skjer i utlandet.

Næringsdrivende kan likevel gis fradrag for kostnader i form av en beskjeden bevertning av kunder eller forretningsforbindelser dersom alle følgende betingelser er oppfylt:

– kostnaden må knytte seg til virksomheten
– bevertningen finner sted i forretningstiden eller i umiddelbar forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjon av varer, se nedenfor
– bevertningen finner sted på arbeidsstedet eller hvis det ikke er kantine eller annen rimelig serveringsmulighet der, på spisested i nærheten
– det ikke serveres brennevin, se nedenfor
– kostnadene ved servering på spisested utenfor arbeidsstedet ikke overstiger kr 440 per person, se takseringsreglene § 2-3-6

Når kostnader til bevertning av forretningsforbindelser er fradragsberettiget etter vilkårene ovenfor, kan det også kreves fradrag for kostnader vedrørende eier, ansatt, styremedlem o.l. som deltar i bevertningen.

6.1.2 Bevertning av kunder ved demonstrasjon av varer

Salgsrepresentanter som selger varer det ikke er praktisk mulig å bringe rundt til potensielle kunder, må godtas å oppfylle vilkåret om å demonstrere varer når de i stedet har med seg brosjyrer og annet materiell for å presentere produktet. Fradrag for bespisning kan da gis etter reglene ovenfor.

6.1.3 Tobakk i forbindelse med representasjon

Kostnader til tobakksvarer kan ikke føres til fradrag etter disse reglene.

6.1.4 Brennevin i forbindelse med representasjon

Serveres det brennevin er ingen av kostnadene fradragsberettiget. Dette gjelder da også kostnadene til mat mv. Det samme gjelder den del av kostnadene som gjelder arbeidsgiveren selv, ansatte, styremedlemmer mv. som deltok i bespisningen.

6.1.5 Overskridelse av beløpsgrensen

Dersom kostnadene per person overstiger kr 440, jf. takseringsreglene § 2-3-6, er ingen del av kostnadene fradragsberettiget, jf. FSSD § 6-21-2 første ledd. Det samme gjelder kostnader vedrørende arbeidsgiver selv, ansatte, styremedlemmer mv.

6.1.6 Journalisters fradrag for bevertning

Om journalisters bevertning av intervjuobjekter o.l., se emnet «Journalister mv.».

6.1.7 Bevertning av ansatte

Bevertning på møter, tilstelninger, julebord o.l. for de ansatte, eventuelt med ledsagere, er ikke representasjon, se emnet «Velferdstiltak». Bevertning på styremøter, bedriftsforsamlinger eller generalforsamlinger, anses heller ikke som representasjon når kostnadene etter forholdene må anses rimelige og møtet ikke har karakter av selskapelighet, jf. FSSD § 6-21-3 fjerde ledd.

6.1.8 Kombinasjon av representasjon og virksomhetskostnader

Når kostnader til en bespisning hvor det deltar personer utenom bedriften ikke er fradragsberettiget i henhold til reglene om representasjon, er det heller ikke fradragsrett for bespisningskostnadene vedrørende personer knyttet til bedriften, jf. FSSD § 6-21-2 annet ledd. Dette gjelder ikke hvis tilstelningen er et velferdstiltak. Det gis da fradrag for de deler av kostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på de personene som er knyttet til bedriften, jf. FSSD § 6-21-3 første ledd. Om hva som er et velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak».

Ved tilstelninger av ekstraordinær art f.eks. i anledning av bedriftsjubileum, innvielse av nybygg mv. er det også anledning til å kreve fradrag for den del av bevertningskostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på innehaver og personale med ektefeller, mens de øvrige kostnader må anses som representasjonskostnader, se FSSD § 6-21-3 tredje ledd.

6.2 Gavegjenstander

Kostnader til gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, skal i utgangspunktet behandles som representasjon. I visse tilfeller kan kostnadene ved gavegjenstander som ikke overstiger kr 240, jf. FSSD § 6-21-5 og takseringsreglene § 2-3-6, likevel være fradragsberettiget som reklamekostnad. Om hva slags gavegjenstander som godtas som reklame, se emnet «Reklameinntekter/-kostnader».

6.3 Oppmerksomheter

Kostnader til enkle oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser er fradragsberettiget, forutsatt at kostnadene ikke overstiger kr 240, jf. FSSD § 6-21-6 og takseringsreglene § 2-3-6. Kostnader til kranser ved dødsfall er fradragsberettiget uten hensyn til beløpsgrensen som nevnt foran.

6.4 Reiser, kurs/demonstrasjon mv.

Kurs for forretningsforbindelser, f.eks. selgere og servicefolk som ikke er knyttet til bedriften, anses ikke som representasjon.

Det er fradragsrett for bekostning av kunders reiser i anledning fremvisning av varekolleksjoner o.l. når dette er formålstjenlig fordi vareutvalget er av slikt omfang og beskaffenhet at det vanskelig lar seg gjøre å foreta hensiktsmessig fremvisning andre steder. Faktiske kostnader til kost og losji er også fradragsberettiget. Fradragsretten er begrenset til et beløp som svarer til satsen for diettgodtgjørelse ved overnatting på hotell etter statlig regulativ (kr 710). For losji begrenses fradraget til satsen for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ulegitimert nattillegg på kr 430. Tilsvarende gjelder ved innkalling av agenter og kommisjonærer som ikke utelukkende arbeider i bedriftens tjeneste. Andre kostnader i forbindelse med kundereiser kan ikke for noen del fradras inntekten. Kostnader til kundereiser til utlandet utenfor EØS-området kan ikke føres til fradrag med mindre helt særlige forhold skulle tilsi det, jf. FSSD § 6-21-2 fjerde ledd.

Hvis reiseoppholdet forlenges på grunn av sosiale arrangementer eller befaringer av ikke-faglig karakter, gir dette ikke rett til økt fradrag. Likeledes kan det ikke gis fradrag for merkostnader som skyldes deltagelse av f.eks. ektefeller. Om tilsvarende vurdering, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Om behandling av reiser arrangert for selgere mv. som belønning for salgsinnsats, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.9 og emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 6.2.

7 Fradrag for lønnskostnader mv.

Det er ikke fradragsrett for lønnskostnader som er knyttet direkte opp mot representasjonstiltaket. Dette gjelder for eksempel lønnskostnader for en vaktmester som er ansatt for å ha tilsyn med bedriftens representasjonsbygning og lønn til serveringspersonell som leies inn for å servere på representasjonstilstelninger. For fastlønnede ansatte som har et ordinært arbeidsforhold i bedriften, skal det normalt ikke foretas noen avkortning av fradragsretten for den del av lønnskostnadene som anses å knytte seg til representasjonsoppgaver. Dette gjelder for eksempel for ledere hvor representasjonsoppgaver inngår som en del av stillingen, og for andre ansatte som fra tid til annen deltar på representasjonsoppdrag. Det samme gjelder for ansatt kantinepersonell som fra tid til annen serverer på representasjonstilstelninger.

Hvis ansatte hos kunder mv. oppebærer en skattepliktig fordel, vil kostnaden som utgangspunkt ikke være fradragsberettiget, selv om den ansatte fordelsbeskattes. Etter omstendighetene kan det likevel foreligge fradragsrett hvis ytelsen har karakter av belønning for salgsinnsats, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 6.1. Dette må vurderes konkret.

8 Regnskapsføring/bilag

For bevertningskostnader som er fradragsberettiget må det spesifiseres hvor og til hvilken tid bevertningen har funnet sted, samt hvem som har deltatt.

Regnskapssystemet skal spesifisere alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som skal oppgis i næringsoppgave. I Næringsoppgave 2 (RF-1167) føres både ikke fradragsberettigede og fradragsberettigede representasjonskostnader i post 7370. Ikke fradragsberettigede representasjonskostnader tilbakeføres videre i post 0610. I Næringsoppgave 1 (RF-1175) føres de fradragsberettigede representasjonskostnadene i post 7350.

Rettigheter i fast eiendom

- *Sktl. § 4-2 første ledd, § 4-3, § 4-50, § 5-20 første ledd bokstav d og tredje ledd, § 6-17, § 6-41, § 9-2 første ledd bokstav e og annet ledd, § 9-3 syvende og åttende ledd bokstav b, c og d, § 9-6 og § 14-50.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1-7 og § 3-1-3.*

1 Inndeling av rettigheter

1.1 Generelt

Rettigheter i fast eiendom kan være

- totale bruksretter: Disse gir rettighetshaveren rett til å ta eiendommen i sin besittelse, og til å utøve tilnærmelsesvis en eiers fysiske rådighet over eiendommen. Eksempler på slik bruksrett er leie av hus og tomtefeste.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- positive servitutter: Disse gir rettighetshaveren begrensede bruksretter, som ikke er forbundet med besittelse av eiendommen, men som gir rettighetshaveren adgang til å råde over eiendommen i en viss utstrekning. Dette kan f.eks. være fiskerett, tarerett, beiterett, hogstrett, veirett, brønnrett, jaktrett, rett til å ta ut grus, sand, torv mv. Bruksrett må avgrenses mot salg av grunnens substans, f.eks. salg av sand, stein mv. Positive servitutter kan være personlige, dvs. at de er stiftet til fordel for en bestemt rettighetshaver. Vanligvis er rettighetene knyttet til en bestemt eiendom. De kalles da reelle servitutter.
- negative servitutter: Disse innskrenker eierens bruk eller mulighet til å utnytte egen eiendom. Dette kan f.eks. være byggeforbud, beiteforbud, utsikts- og villaklausuler, mv.
- løsningsrett/forkjøpsrett: Denne gir rettighetshaveren rett, men ikke plikt til, mot å betale vederlag og på nærmere bestemte vilkår ellers, å bli eier av en eiendom. Odelsretten er eksempel på slik løsningsrett. Forkjøpsretten er en løsningsrett som i tilfelle må nyttes i forbindelse med overdragelse av eiendom.
- grunnbyrde: Disse gir rettighetshaveren rett til visse ytelser som den som til enhver tid er eier av en eiendom, er forpliktet til å utrede. Det mest praktiske eksempel er føderåd/kår.
- sikkerhet for krav, f.eks. panterett. (Dette blir ikke behandlet her.)

1.2 Skillet mellom stiftelse av rettighet og realisasjon av eiendom

Overdragelse som i formen er stiftelse eller overdragelse av rettighet, kan være eiendomsoverdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) (neddemming av grunn). På den annen side kan en overdragelse, som i formen er en eiendomsoverdragelse, være en stiftelse av rettigheter og plikter. Se også emnet «Eierbegrepet». Om skillet i forbindelse med naturfredning, se FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328.

1.3 Skillet mellom tidsbegrenset og stetsevarig

Rettighetsforhold med varighet på 99 år eller mindre, anses som tidsbegrenset. Kontrakter om bruksretter/heftelser som har lengre varighet enn 99 år, vil regelmessig bli bedømt som stetsevarige (ikke tidsbegrenset). Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, vil i alminnelighet også måtte betraktes som stetsevarig. Det samme gjelder når rettighetshaveren med hjemmel i lov eller avtale har en ubetinget rett til å fornye kontrakten slik at samlet varighet blir lengre enn 99 år. Festeavtaler til grunn for bolig- og fritidshus anses alltid som stetsevarige, jf. tomtefesteloven § 33.

2 Formuen

2.1 Betingede rettigheter

Det skal ved formuesfastsettingen ikke regnes med betingede rettigheter, når disse ikke kan gjøres gjeldende før betingelsen inntrer, og betingelsen er avhengig av en fremtidig hendelse som det er uvisst om inntrer og/eller når den inntrer (suspensivt betingede rettigheter), jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a. Eksempelvis kan nevnes retten i henhold til undertegnet kjøpekontrakt til å bli eier av en eiendom, men hvor overtakelse av eiendommen ikke skal skje før kjøpesummen blir betalt, eller ved en persons fremtidige død.

Derimot skal det tas hensyn til rettigheter som foreløpig eksisterer fullt ut, men som vil falle bort dersom en bestemt begivenhet inntrer i fremtiden (resolutivt betingede rettigheter), jf. sktl. § 4-1 første ledd. At en eiendom er beheftet med forkjøpsrett til en pris som ligger under eiendommens salgsverdi, påvirker derfor ikke fastsettingen av eiendommens verdi ved formuesligningen.

2.2 Stetsevarige bruksretter

2.2.1 Rettighetshaver

Ved totale stetsevarige (ikke tidsbegrensede) bruksretter, skal bruksretten ved formuesbeskatningen likestilles med eiendomsretten til eiendommen. Dette innebærer at ligningsverdien for bolig og fritidseiendommer også omfatter verdien av tomten.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Rettighetshaveren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av fremtidige vederlag. Dette gjelder for eksempel ved tomtefeste av bolig- og fritidshus, hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen skal da gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389 og SKD utt. 17. mars 2009 på skatteetaten.no/festetomt.

Om kapitalisering av festeavgiften, se emnet «Formue», pkt. 9.13.

For stetsevarige bruksretter som ikke er totale, skal selve bruksretten skattlegges som formue på rettighetshaverens hånd. Vedkommende innrømmes fradrag ved formuesfastsettingen for den kapitaliserte verdien av forpliktelsen til å betale vederlag. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store, under forutsetning av at det behandles på samme måte hos eieren. Dette innebærer i så fall at verdien av bruksretten ikke føres opp som formue, og at verdien av forpliktelsen til å betale vederlag ikke føres opp som gjeld.

2.2.2 Eier av beheftet eiendom

Ved totale stetsevarige bruksretter, skal den formelle eieren bare formuesbeskattes for det kapitaliserte kravet på vederlag. Ved ligningen anses bortfester ikke som formuesskattepliktig for den bortfestede tomtens verdi. Tomten er formuesskattepliktig for fester, se pkt. 2.2.1. Bortfester er i stedet formuesskattepliktig for sin rett til å kreve festeavgift, dvs. den kapitaliserte verdien av festeavgiften. Dette gjelder for eksempel ved tomtefeste til bolig- eller fritidshus hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Er festetomten en del av en større eiendom for bortfester, skal ligningsverdien for denne eiendommen fastsettes uten festetomten. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

Om kapitalisering av festeavgiften, se emnet «Formue», pkt. 9.13.

Stetsevarige bruksretter/heftelser som ikke er totale, skal det i prinsippet tas hensyn til ved formuesfastsettingen av den beheftede eiendommen. Dersom eieren har rett til årlige utbetalinger, må det på den annen side tas hensyn til den kapitaliserte verdi av disse, f.eks. årlige stetsevarige erstatninger for ulemper ved vassdragsregulering. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store under forutsetning av at det behandles på samme måte hos rettighetshaveren. Dette innebærer i så fall at eieren formuesbeskattes for eiendommens bruttoverdi, mens verdien av bruksretten ikke føres opp som gjeld og den kapitaliserte verdi av retten til årlige utbetalinger ikke føres opp som formue.

2.3 Tidsbegrensede bruksretter

2.3.1 Rettighetshaver

Verdien av tidsbegrensede bruksretter formueslignes ikke hos rettighetshaveren, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav b. Han får heller ikke fradrag for den kapitaliserte verdien av forpliktelsen til å betale leie (festeavgift).

2.3.2 Eieren av beheftet eiendom

For vanlige leieforhold vedrørende fast eiendom som forpaktning, husleie og tidsbegrenset bortfeste av tomt o.l. skal eieren av den beheftede eiendommen ikke formueslignes for brutto kapitalisert verdi av årlige ytelser. Han formuesbeskattes for hele eiendommens verdi, inkludert grunnarealer, tomter, hus o.l. som er bortfestet/-leid for begrenset tid. Det gis ikke fradrag for verdien av den tidsbegrensede bruksretten/heftelsen som hviler på hans eiendom.

I de tilfellene det er behov for å sette en formuesverdi på det bortfestede arealet, kan denne fastsettes ved å kapitalisere de årlige festeavgiftene ved bruk av en kapitaliseringsfaktor på 10, se takseringsreglene § 1-1-7, jf. § 2-1-6. Det tas da utgangspunkt i brutto festeavgift uten fradrag for ordinære administrasjonsomkostninger o.l.

2.4 Overføring av en del av eiendommens substans

I noen tilfeller innebærer en tidsbegrenset bruksrettsstiftelse i realiteten overføring av en del av eiendommens substans. Rettighetshaveren skattlegges da som eier av substansen, f.eks. ved rettigheter som knytter seg til gruver, steinbrudd, torvtak, sandtak o.l. Forutsetningen er at vedkommende rettighetshaver er tilstått rett til å ta ut hele, eller en bestemt mengde av forekomsten. Rettighetshaveren skal formueslignes som eier av de verdiene vedkommende har overtatt. Dette gjelder selv om substansen ikke er fraskilt den faste eiendommen. Til gjengjeld skal han ha fradrag for den del av vederlaget som ikke er betalt. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store.

Stiftelsen av en stetsevarig bruksrett eller negativ servitutt, kan i noen tilfeller legge så vidt store bånd på hele eiendommen, eller en del av den, at eiendomsretten til det som er beheftet ikke lenger har noen juridisk eller økonomisk verdi i praksis. Rettighetsstiftelsen skal da anses som realisasjon av formuesobjektet. Rettighetshaveren anses da som eier av formuesobjektet. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

2.5 Bruksnytelse

Om det ved testament eller annen gyldig disposisjon er bestemt at bruksnytelsen av en eiendom en viss tid skal tilfalle en person, men selve eiendomsretten en annen, skal hele eiendommen formuesbeskattes hos bruksnyteren så lenge dennes rett består, jf. sktl. § 4-50.

2.6 Føderåd

Kapitalisert verdi av føderåd (kår) formuesbeskattes ikke. Plikt til å svare føderåd er ikke gjeld for yteren, se emnet «Føderåd».

2.7 Stetsevarig rett til å forhindre bruk (negative servitutter)

Stetsevarig rett til å forhindre en bestemt bruk eller utnyttelse av en eiendom verdsettes ikke særskilt, men det tas hensyn til retten ved verdsettingen av både den beheftede eiendommen og den eiendommen som har retten.

3 Inntekt/fradrag

3.1 Engangsbetaling for rettighet

3.1.1 Stiftelse av rettighet

Stiftelse av stetsevarig rettighet i fast eiendom til fordel for en annen mot engangsvederlag er likestilt med realisasjon av rettigheten, jf. sktl. § 9-2 annet ledd. Grunneiers gevinst ved stiftelsen er i utgangspunktet skattepliktig. Inngangsverdien for rettigheten settes til en forholdsmessig andel av inngangsverdien for den faste eiendommen, jf. sktl. § 9-6. Se for øvrig emnet «Inngangsverdi», pkt. 13.

Gevinsten er skattefri i den utstrekning den omfattes av unntakene i sktl. § 9-3 annet til sjette ledd, jf. § 9-13, og likevel ikke er skattepliktig etter sktl. § 9-3 åttende ledd.

Tap er fradragsberettiget dersom en gevinst ville vært skattepliktig, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

Ved stiftelse av en stetsevarig bruksrett eller negativ servitutt ved ekspropriasjon eller trussel om ekspropriasjon, kan det bli spørsmål om en del av vederlaget i realiteten er erstatning for varig ulempe på gjenværende del av eiendommen (ulempeerstatning). I så fall skal denne delen av beløpet ikke tas med som en del av vederlaget for rettigheten, men skal redusere inngangsverdien på gjenværende del av eiendommen. Nærmere om dette, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

Engangsvederlag ved stiftelse av tidsbegrenset rettighet skal behandles som avkastning.

3.1.2 Realisasjon/innløsning av rettighet

Gevinst ved en rettighetshavers

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– isolerte realisasjon til en ny rettighetshaver av en rettighet over en annen persons eiendom, eller
– frafall av en rettighet i fast eiendom til fordel for grunneier

mot engangsvederlag, er alltid skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder enten rettigheten er tidsbegrenset eller stetsevarig. Om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av rettighet sammen med en eiendom eller en del av denne, se emnet «Bolig – realisasjon», emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon» og emnet «Tomt».

3.1.3 Inngangsverdien for den beheftede eiendommen

Ved stiftelse av en tidsbegrenset rettighet, skal inngangsverdien vedrørende den beheftede eiendommen normalt ikke reduseres.

Ved stiftelse av en stetsevarig rettighet mot engangsvederlag, skal inngangsverdien på den beheftede eiendommen reduseres med den forholdsmessige delen av inngangsverdien som faller på den rettigheten som ble stiftet, se pkt. 3.1.1.

I forbindelse med stiftelse av stetsevarige bruksretter/heftelser kan forholdet være av en slik karakter at stiftelsen av rettigheten reelt sett må anses som realisasjon av en del av den faste eiendommen, enten et areal eller en del av grunnens substans, f.eks. sandforekomst. I disse tilfellene må inngangsverdien på den gjenværende eiendommen reduseres med inngangsverdien på den realiserte del av eiendommen. For forekomster mv., vil det bare foreligge en inngangsverdi dersom verdien av forekomsten må antas å ha utgjort en del av eiendommens totale kostpris, arveavgiftsgrunnlag mv. ved ervervet.

Ved gevinstberegningen ved isolert realisasjon av en rettighet, skal den som realiserer ha fradrag for inngangsverdien for rettigheten.

3.1.4 Erstatning ved varig naturfredning

Varige naturfredninger (mer enn 99 år) behandles i utgangspunktet som stiftelse av varig rettighet i fast eiendm. Skatteplikt for engangserstatning følger da av sktl. § 5-1 annet ledd, jf. § 9-2 annet ledd. Om skattefritak ved skogvern etter naturmangfoldloven, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 8.

Må eieren avstå den vesentligste delen av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, kan fredningen måtte anses som realisasjon av eiendommen.

Se for øvrig FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328.

3.2 Godtgjørelse for frafalt odelsrett

Mottatt godtgjørelse for frafalt odelsrett til en eiendom er skattepliktig, se sktl. § 5-1 annet ledd, jf. sktl. § 9-2. Det samme gjelder frafallelse av slik løsningsrett bare til fordel for en bestemt, dårligere odelsberettiget, dvs. uten at odelsretten tapes overfor andre erververe.

Godtgjørelsen anses som en del av kostprisen for kjøperen av eiendommen.

3.3 Spesielt om tomtefeste

I henhold til lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 6 kan det avtales at festeren ved et tilskudd (innfestingssum) skal dekke en andel av bortfesterens utlegg til grunnlagsinvesteringer som vei, vann mv. Skattemessig skal denne innfestingssummen nedskrives på den aktiverte verdien av grunnlagsinvesteringene vedrørende den aktuelle tomten og få betydning for gevinstberegningen ved eventuell senere realisasjon av tomten. I den utstrekning innfestingssummen overstiger den bortfestede tomtens andel av den aktiverte verdien av grunnlagsinvesteringene, skal det overskytende skattlegges i innfestingsåret.

Stiftelse av stetsevarige tomtefester hvor det betales årlig festeavgift, behandles normalt ikke som realisasjon av tomten. Dette gjelder også om noe av det samlede vederlaget til bortfester tas ut som engangssum. Er festeavgiften satt så lav og engangsvederlaget så høyt at likheten med tomtesalg blir dominerende, behandles stiftelse av stetsevarige tomtefester likevel som realisasjon. Det samme gjelder dersom stetsevarig

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tomtefeste stiftes som gave (ikke gavesalg). I et slikt tilfelle vil bortfesteren ikke ha fradragsrett for tap.

3.4 Årlig betaling for rettighet

3.4.1 Eier av beheftet eiendom

Den årlige betalingen for en rettighet er skattepliktig inntekt for mottakeren (grunneieren, bortleieren e.l.). Dette gjelder uavhengig av om rettigheten er tidsbegrenset eller stetsevarig.

Årlige betalinger for all fremtid som vederlag for stiftelse av stetsevarige rettigheter, skal ikke kapitaliseres for å inngå i en gevinstberegning i stiftelsesåret, men beskattes som avkastning.

Årlig ytelse benevnt som ulempeerstatning behandles på samme måte som årlig betaling for rettighet. Avløsning av årlig ulempeerstatning med engangsbeløp behandles på samme måte som engangserstatning for ulempe, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

3.4.2 Rettighetshaver

Brukeren (rettighetshaveren) har rett til fradrag for årlig betaling (bruksleie) for bruken. Dette gjelder likevel ikke husleie og festeavgift i private leie-/festeforhold, jaktleie og andre rettigheter til privat, ikke-inntektsgivende bruk, eller annen bruk hvor fradragsrett er avskåret, f.eks. til representasjonsformål.

Festeavgift for ubebygget tomt bestemt til bygging av privat bolig eller hytte er ikke fradragsberettiget. Om festeavgift på bebygget tomt, se emnene «Bolig – fritaksligning» og «Bolig – regnskapsligning».

3.5 Helt eller delvis vederlagsfri bruk

Vederlagsfri bruk av andres faste eiendom skattlegges hos brukeren etter sktl. § 5-20 tredje ledd. Det samme gjelder bruk mot så lavt vederlag at det foreligger underpris, se emnet «Bolig – fri bolig».

3.6 Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.

Overskudd ved drift av torvtak, steinbrudd, skiferbrudd, mineralforekomster, grus- og sandtak o.l. er skattepliktig inntekt. Har eieren overlatt driften til en annen mot vederlag per utdrevet enhet, eller fast avgift, er dette vederlaget skattepliktig hos eieren, redusert med eventuell inngangsverdi for det som er drevet ut.

Til fradrag i inntekten hos grunneieren kommer eventuell forårsaket jordskade som er påført eiendommen, jf. sktl. § 6-17. Fradrag for jordskaden kan likevel ikke overstige den skadede grunnens forholdsmessige andel av eiendommens inngangsverdi, se FIN 4. april 1978 i Utv. 1978/214. Inngangsverdien på jordeiendommen må reduseres tilsvarende den andelen som må anses realisert. Tilbakeføres jorden til fullverdig drift etter uttaket, kan det ikke gis fradrag for jordskade. Det er ikke anledning til å kreve fradrag for avsetning til dekning av framtidige kostnader til senere oppretting av jordskade, se sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder også i tilfeller hvor offentlig myndighet krever at det avsettes midler til opprydding og istandsetting av områder hvor det foretas uttak av masse.

4 Tidfesting av inntekt og kostnad

Tidfestingen vil som hovedregel følge realisasjonsprinsippet. Om tidfesting av inntekt/kostnad og gevinst/tap, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel» og emnet «Gevinst- og tapskonto».

5 Skattestedet

5.1 Forskuddspliktige

Hovedregelen for forskuddspliktige er at skattleggingen i forbindelse med bruksretter til fast eiendom er stedbunden til eiendomskommunen, jf. sktl. § 3-3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kapitalverdien av stetsevarig grunnleie og faste grunnavgifter, så vel som inntekt av slike ytelser, skattlegges i den kommunen hvor vedkommende faste eiendom som er påheftet disse ytelsene ligger, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav c. Dette gjelder både ytelser til eieren av den beheftede eiendommen og til eieren av rettigheten, f.eks. ved fremleie av hus.

Vederlag for avståelse av odels- og åsetesrett skattlegges også i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav a.

Hvis det til en fast eiendom hører rettighet i allmenning i en annen kommune (eiendoms- eller bruksrett), skal formue i og inntekt av rettigheten med dertil knyttet anlegg skattlegges med 3/4 i den kommunen hvor hovedeiendommen ligger, og med 1/4 i den kommunen hvor allmenningen ligger, jf. sktl. § 3-3 syvende ledd.

Føderådsytelser påheftet fast eiendom skal fortrinnsvis fradras i eiendomskommunen, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav c, men hvis det ikke er tilstrekkelig inntekt i denne til å gi dekning, kan det udekkede fradragsbeløpet fradras som fordelingsfradrag i andre kommuner hvor skattyteren har inntekt.

5.2 Etterskuddspliktige

Etterskuddspliktige skattlegges bare i hovedkontorkommunen.

6 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved
- ufrivillig realisasjon av rettighet
- makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene
- ekspropriasjon av landbrukseiendom,

se emnet «Betinget skattefritak».

7 Overgangsregler

Om oppregulering av inngangsverdien for den faste eiendommen etter overgangsregler, se emnet «Inngangsverdi».

Samboere

– *Sktl. § 2-10, § 2-11, § 2-14, § 2-15 og § 15-4 femte ledd.*

1 Generelt

Reglene i sktl. kap. 2 om ligning av ektefeller gjelder i utgangspunktet ikke for samboere, dvs. personer som bor sammen uten å være gift. Samboere skal derfor som hovedregel lignes hver for seg for sin formue og inntekt. Gjenlevende samboer i uskiftet bo, omfattes imidlertid av sktl. § 2-15 annet ledd og § 15-4 femte ledd, jf. § 15-4 femte ledd syvende punktum. Nærmere om dette, se pkt. 11.

Separerte ektefeller som flytter sammen, lignes som ektefeller. Tidligere ektefeller som flytter sammen etter at de er skilt, er samboere.

Meldepliktige samboere skal imidlertid i forhold til en del skatteregler behandles på samme måte som ektefeller. Om hvem som er meldepliktige, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Når det i Lignings-ABC står at en regel gjelder for ektefeller, gjelder regelen også for meldepliktige samboere med mindre det er tatt uttrykkelig forbehold.

Nedenfor behandles bare samboere som skatterettslig ikke skal likestilles med ektefeller (ikke-meldepliktige samboere).

2 Bedrift som eies av en eller begge av samboerne

Reglene om «felles bedrift» i sktl. § 2-11 tredje ledd gjelder bare for samboere som er meldepliktige, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Virksomhet som eies sammen av ikke-meldepliktige samboere, er et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Arbeider den ene av de ikke-meldepliktige samboerne i bedrift tilhørende den andre samboeren alene (enkeltpersonforetak) anses denne som lønnstaker i bedriften.

3 Barns formue og inntekt

Særkullsbarns formue og inntekt som etter reglene i sktl. § 2-14 første og annet ledd skal lignes hos foreldrene, lignes hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er barnets far eller mor.

Formue og inntekt som tilhører felles barn, skattlegges med en halvpart hos hver av foreldrene når de bor sammen ved inntektsårets utgang, med mindre samboerne har krevd en annen fordeling. Skyldes formuen eller inntekten overføring fra en av de ikke-meldepliktige samboerne, skattlegges den overførte delen hos denne. Om særskilt ligning av barn, se emnet «Barn og ungdom».

4 Særfradrag for enslig forsørger

Skattyter med samboer anses normalt ikke som enslig forsørger. Om særfradrag for enslig forsørger, se emnet «Særfradrag – enslig forsørger».

5 Foreldrefradrag

Om foreldrefradrag for ikke-meldepliktige samboere med felles barn/særkullsbarn, se emnet «Foreldrefradrag».

6 Rentekostnader

Om betaling av renter vedrørende ikke-meldepliktig samboers gjeld, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 2.4.5.

7 Andel i boligselskap

Bare den ikke-meldepliktige samboeren som er andelseier, skal lignes som andelshaver i boligselskapet selv om begge bor der.

Er begge samboerne andelseiere (sameiere) skal formue/gjeld, samt eventuelle skattepliktige inntekter/fradragsberettigede kostnader som skriver seg fra andelen i boligselskapet, fordeles i samme forhold som eierforholdet mellom samboerne. Fremgår ikke eierforholdet av avtale, fordeles formue/gjeld og inntekter/kostnader likt mellom samboerne. Se for øvrig emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

8 Betinget skattefritak

En ikke-meldepliktig samboer kan ikke oppfylle den andre samboers plikt til å foreta reinvestering av betinget avsatt skattepliktig gevinst. Se for øvrig emnet «Betinget skattefritak».

9 Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet

I utgangspunktet anses ikke-meldepliktig samboer uten egne barn som enslig i forhold til spørsmål om skattemessig bosted/pendling. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger sin samboer og/eller dennes særkullsbarn. Samboer som har felles hjem med egne barn (særkullsbarn eller felles barn) som ikke har fylt 22 år ved inntektsårets utgang anses i utgangspunktet som familiependler etter FSFIN § 3-1-2.

10 Bosted

Om samboeres skattemessige bosted, se emnet «Bosted – skattemessig bosted».

11 Gjenlevende samboer i uskiftet bo

I det året den ene samboeren dør og gjenlevende har overtatt eiendeler i uskifte, gjelder regelen i sktl. § 2-10 om ligning under ett med avdøde for disse eiendelenes vedkommende, med fordeling av skatten etter sktl. § 2-13, se sktl. § 2-15 annet ledd. Det skal

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

foretas særskilt ligning etter sktl. § 2-11 hvis dette gir lavere samlet skatt. Se også emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.5.

Reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 første ledd gjelder også for gjenlevende samboere i uskifte, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Reglene i sktl. § 15-4 femte ledd om klassefastsetting i dødsåret gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer i uskifte, se emnet «Klassefastsetting», pkt. 8.1.

Sameie – ligning etter bruttometoden

– *FSSD § 7-11-2 og 7-11-3.*
– *Forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-9-70 til § 5-9-76.*

1 Generelt

Eier flere personer/selskaper formuesobjekt(er), virksomheter mv. sammen, foreligger et sameie. Om hvem som skal anses å være eier, se emnet «Eierbegrepet». Drives det en felles virksomhet, foreligger det et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert som et selskap. For alle sameier som ikke driver virksomhet, lignes sameierne etter bruttometoden. Dette gjelder likevel ikke for registrerte deltakerlignede selskap hvor virksomheten har opphørt, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.2.

Om overgangsregler for tidligere nettolignede sameier som skal bruttolignes f.o.m. inntektsåret 2006, se pkt. 11.

Om hvilke kraftselskap som lignes etter bruttometoden, se emnet «Kraftforetak», pkt. 6.2.

Om når et deltakerlignet selskap skal lignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

2 Ligning etter bruttometoden

2.1 Generelt

Sameierne i et bruttolignet sameie skal tilordnes sin forholdsmessige andel av sameiets formue/gjeld og inntekter/kostnader. Resultatet tas med ved ligningen for hver sameier sammen med hans øvrige formue og inntekter fra andre kilder.

I prinsippet foretas fordelingen av formue/inntekt slik at sameierne beskattes for sin ideelle andel av hver skattepliktig brutto formues-/inntektspost og skal ha fradrag for sin ideelle andel av hver fradragsberettiget gjelds-/fradragspost i sameiet (bruttometoden). Oppdeling av bruttoformue/bruttoinntekt på enkeltposter eller grupper av enkeltposter, foretas likevel bare i den utstrekning det har betydning for skattleggingen, f.eks. i forhold til stedbunden beskatning av formue/inntekt, herunder fordeling av gjeld/gjeldsrenter mellom kommuner og utskilling av kontantbeholdning av hensyn til fribeløpet for personlige skattytere.

Sameierne anses å delta direkte i sameiets opptjening av bruttoinntekter og pådragelse av bruttokostnader. Hvis sameiet erverver et formuesobjekt, anses sameierne å ha ervervet en ideell andel av formuesobjektet. Inngangsverdien for den enkelte sameier fastsettes på vanlig måte, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.1. Har sameiet solgt et formuesobjekt, anses sameierne å ha realisert sin forholdsmessige andel av dette formuesobjektet.

Sameiernes individuelle forhold legges til grunn ved skattlegging av/fradrag for vedkommendes andel av enkeltpostene. Dette gjelder f.eks. i forhold til spørsmål om skatteplikt ved salg av bolig, inngangsverdier for avskrivning eller gevinst-/tapsberegning, tidspunkt for erverv og adgang til å oppregulere inngangsverdien på formuesobjekter etter overgangsreglene til skattereformen av 1992.

2.2 Fordeling av formue og inntekt

Fremgår ikke sameiernes eierandel av sameieavtale eller på annen måte, fordeles formues-, gjelds-, inntekts- og kostnadsposter likt mellom sameierne.

2.3 Formue

Sameierne skattlegges for sin andel av sameiets brutto formuesposter. Sameierne gis fradrag for sin andel av sameiets gjeld. Det skal tas hensyn til eventuelle mellomregninger mellom sameierne. Slike poster føres særskilt i selvangivelsen som fordring/gjeld mellom sameierne.

2.4 Inntekt

2.4.1 Avskrivninger

Sameierne i et bruttolignet sameie er ikke bundet av de andre sameierne eller et eventuelt fellesregnskap, men kan velge individuelle avskrivninger på sin ideelle andel av de avskrivbare driftsmidlene.

Om fordeling av avskrivninger når en av sameierne bor i avskrivbart bygg som tilhører sameiet, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

2.4.2 Privat bruk

Skal det foretas fordelsbeskatning ved privat bruk av sameiegjenstanden, gis tillegget hos de(n) av sameierne som bruker gjenstanden.

I bruttolignet boligsameie vil en sameiers fordel ved privat bruk i utgangspunktet ikke være skattepliktig, jf. sktl. § 7-1. Se for øvrig emnet «Bolig – fritaksligning». Skattefriheten begrenses imidlertid i slike tilfeller til den fordel som ligger innenfor vedkommende sameiers eierandel i hele bygget.

2.4.3 Realisasjon av formuesobjekt

Realiseres et formuesobjekt som inngår i et sameie, behandles dette som om hver av sameierne har realisert sin andel av formuesobjektet. Behandling av vederlag og gevinst/tap hos hver av sameierne følger de vanlige regler.

2.4.4 Betinget skattefritak

Ved realisasjon av formuesobjekt på slik måte at det kan kreves betinget skattefritak for gevinsten, er det den enkelte sameier som må fremsette kravet for sin andel og oppfylle betingelsene knyttet til det betingede skattefritaket. Se for øvrig emnet «Betinget skattefritak».

3 Flere kommuner

Sameieren skattlegges for sin andel av hver bruttopost av formue og inntekt i den kommune hvor posten etter de vanlige regler er skattepliktig, se emnet «Skattestedet». Eventuell gjeld og fordelingsfradrag, som f.eks. gjeldsrenter, fordeles forholdsmessig mellom de kommuner skattyter er skattepliktig til, sammen med sameierens øvrige gjeld og fordelingsfradrag, se emnene «Gjeld» og «Fordelingsfradrag».

4 Bokføringsplikt

Et bruttolignet sameie er ikke bokføringspliktig. Eierseksjonssameier med 21 eller flere seksjoner, er likevel bokføringspliktige (og årsregnskapspliktige). Det samme gjelder sameier med ni eller flere seksjoner der mindre enn tre fjerdedeler av seksjonene er boligseksjoner. Se regnskapsloven § 1-2 nr. 8 og lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner § 44 annet ledd.

Andel i sameiet vil i visse tilfeller inngå i regnskapet for en virksomhet hos sameieren(e).

5 Overgang fra bruttoligning til nettoligning

Om skifte av ligningsmetode når de faktiske forhold endrer seg slik at sameiet går over til å bli et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Nærmere om når vilkårene for nettoligning er oppfylt, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

6 Etablering av sameie ved innskudd av formuesobjekt

Etablering av sameie i formuesobjekt eller innskudd av formuesobjekt i et eksisterende sameie anses som en forholdsmessig realisasjon av objektet til de andre sameierne. Skyter f.eks. en sameier med 25 % eierandel inn et formuesobjekt, behandles dette som realisasjon av 75 % av formuesobjektet. Vederlaget vil tilsvare de øvrige sameiernes inngangsverdi. De øvrige 25 % er sameieren eier av før og etter transaksjonen. For denne del vil inngangsverdi, ervervstidspunkt, ervervsmåte mv. være uforandret.

Etablering av et sameie hvor sameierne ved sammenføyning av for eksempel tomter får en ideell andel av eiendommen svarende til verdien av den fysiske andel de hadde tidligere, regnes ikke som realisasjon av tomten, se FIN 12. april 1985 i Utv. 1985/271.

7 Uttak fra sameie

Om uttak fra bruttolignet sameie, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 6.2.

8 Realisasjon av andel i et sameie

Ved realisasjon av andel i et bruttolignet sameie, anses selgeren å ha realisert sin ideelle andel av de enkelte eiendeler. Dette vil f.eks. være tilfelle hvis en av sameierne trer ut, og en eller alle overtar vedkommendes andel i sameiet.

Samlet vederlag ved realisasjon av ideell andel fastsettes og fordeles på andelene av formuesobjektene som ved salg av hel virksomhet, se emnet «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett». Nærmere om hva som er vederlag, se emnet «Utgangsverdi».

9 Sameiets oppløsning og avvikling

Dersom det ved oppløsning av sameie selges eiendeler til utenforstående, behandles dette skattemessig som om hver sameier solgte sin andel av hver eiendel.

Formuesobjekter som fordeles mellom sameierne ved oppløsning av sameiet, anses som

- realisasjon av sameierens andel i de formuesobjekter han ikke overtar ved oppløsningen, og
- kjøp av de andres andeler i formuesobjekter han overtar ved oppløsningen

For de formuesobjekter en sameier overtar, kan det bli spørsmål om uttak for den andel han eide fra før, dersom objektet blir tatt i bruk privat eller gis bort.

Eksempel

I et sameie eier A 25 % og B 75 %. Sameiet består av en maskin med verdi på kr 100 000 og en bygning med verdi på kr 600 000.

Avskrivbare driftsmidler skal ved oppløsning fordeles slik mellom A og B:

maskin med en verdi av kr 100 000 overtas av A.

bygning med en verdi av kr 600 000 overtas av B.

A realiserer da 25 % av bygningen til B for et vederlag på kr 150 000. B realiserer 75 % av maskinen til A for et vederlag på kr 75 000. A får da et krav på B på kr 75 000 (150 000 – 75 000).

I den utstrekning en sameier ved oppløsning av sameie mottar en fysisk del av en eiendel tilsvarende sameierens ideelle eierandel i sameiet, foreligger ikke realisasjon av formuesobjektet, se sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav f. Dette er mest aktuelt ved deling av fast eiendom (f.eks. i form av seksjonering).

Se også BFU 22/2010. (Et eierseksjonssameie ble omorganisert slik at overgangen fra eierseksjonssameie etter eierseksjonsloven til sameie etter sameigelova, og tilbake til to eierseksjonssameier ikke ble ansett som realisasjon for sameierne. Sameierne beholdt samme bruksrett, samt rett til det samme areal og de samme verdier under og etter

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

omorganiseringen som de hadde før denne. Det skjedde ingen verdioverføring og det ble ikke ytt noe vederlag ved endringen.)

10 Rapporteringsplikt for boligsameie

I seksjonerte boligsameier hvor mer enn åtte av eierseksjonene brukes til boligformål, skal styret innen 31. januar året etter inntektsåret gi Skattedirektoratet oppgaver over den enkelte sameiers andel av felles skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader samt andel av felles formue og gjeld, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt av 17. september 2013 nr. 1092 § 5-9-70 til § 5-9-76. Ligningsverdiene på de enkelte boligseksjonene skal likevel ikke innrapporteres.

11 Overgangsregler ved overgang fra nettoligning til bruttoligning per 1. januar 2006

11.1 Generelt

Reglene om at visse sameiere skulle deltakerlignes etter nettometoden (tidligere sktl. § 10-40 annet ledd) ble opphevet med virkning fra og med 2006. De sameier som tidligere ble nettolignet og som ikke driver virksomhet, skal bruttolignes fra og med 1. januar 2006. Ved overgangen skulle eiendeler og skatteposisjoner mv. som har tilhørt sameiet, fordeles på de enkelte sameierne. Om denne fordelingen, se Lignings-ABC 2006 under emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden», pkt. 11 side 914.

11.2 Skattefritak for visse realisasjonsgevinster

Ved realisasjon av andel av eiendom som etter sin art faller inn under sktl. § 9-3 annet til sjette ledd, skal sameiernes eier- og brukstid mens sameiet har vært gjenstand for nettoligning, regnes med ved vurderingen av om kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. § 5 i forskrift 9. september 2005 nr. 1043 om overgangsregler ved avviklingen av de særlige reglene om nettoligning av visse sameier i skatteloven § 10-40 annet ledd. Dette gjelder følgende eiendommer

- alminnelig gårdsbruk eller skogbruk
- boligeiendom
- fritidseiendom
- andel i boligselskap

Spørsmålet om og i hvilken grad kravet til eier- og brukstid er oppfylt, må vurderes i forhold til den andel som andelseieren har hatt i sameiet i den relevante tidsperioden.

Samvirkeforetak

- *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, § 2-36 annet ledd, § 2-38, § 10-1 første ledd, § 10-11 sjette og åttende ledd, § 10-50.*
- *Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova).*
- *FSFIN § 10-11.*
- *FSSD § 10-50.*

1 Generelt

Samvirkeforetak stiftet etter 1. januar 2008 er regulert i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova). Samvirkeforetak som var stiftet før lovens ikrafttredelse (1. januar 2008) måtte, for å omfattes av loven, bringe vedtektene i samsvar med loven og registrere seg som samvirkeforetak innen fem år etter at loven trådte i kraft (innen utgangen av 2012), se overgangsregler i samvirkelova § 163.

Samvirkelova omfatter sammenslutninger som har til hovedformål å fremme de økonomiske interessene til medlemmene gjennom deres deltakelse i virksomheten som avtakere, leverandører eller på annen måte, og der:

– avkastningen, bortsett fra en normal forrentning av innskutt kapital, enten blir stående i virksomheten eller blir fordelt mellom medlemmene på grunnlag av deres andel av omsetningen med sammenslutningen og
– ingen av medlemmene har personlig ansvar for forpliktelsene til sammenslutningen, udelt eller for deler som til sammen utgjør de samlede forpliktelsene.

Disse sammenslutningene er registreringspliktige, jf. lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven), med forkortelsen SA i foretaksnavnet, jf. lov 21. juni 1985 nr. 79 om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn (foretaksnavneloven).

Det er en egen lov for europeiske samvirkeforetak, lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak (SCE-loven). For et europeisk samvirkeforetak med forretningskontor i Norge gjelder i utgangspunktet reglene i samvirkelova, se SCE-loven § 2. Samvirkelova gjelder ikke for sammenslutninger organisert som aksje- og allmennaksjeselskap, boligbyggelag, borettslag, gjensidige forsikringsselskap og dattersamvirkeforetak, jf. samvirkelova § 1 fjerde ledd.

2 Hvilke samvirkeforetak som omfattes av begrepet samvirkeforetak i sktl. § 2-2 første ledd bokstav d

2.1 Generelt

Foretak som tilfredsstiller definisjonen i samvirkelova og som er registrert med foretaksnavn som nevnt ovenfor, anses som samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d. Foretak som tilfredsstiller definisjonen uten å være registrert som samvirkeforetak (SA), skal også lignes som samvirkeforetak. Dette forutsetter at foretaket drives i samsvar med de prinsipper som er nedfelt i samvirkelova, og som bygger på anerkjente samvirkeprinsipper. Dette vil være aktuelt for foretak organisert som forening (FLI) og selskap med begrenset ansvar (BA). Andre sammenslutninger, som for eksempel foretak organisert som ansvarlig selskap, skal lignes etter valgt selskapstype i henhold til vedtektene. Se for øvrig FIN 14. oktober 1996 i Utv. 1996/1259.

2.2 Boligbyggelag

Boligbyggelag (BBL) som omfattes av lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag (bustadbyggjelaglova), behandles som samvirkeforetak, og ilignes skatt av det faktiske overskuddet av virksomheten fastsatt etter de alminnelige reglene for samvirkeforetak.

2.3 Borettslag

Borettslag omfattes ikke av reglene om skattlegging av samvirkeforetak. Om skattleggingen av borettslag (BRL) som har begrenset ansvar, men som ikke er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 7-3, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

3 Ligningssted

Samvirkeforetak som omfattes av sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, lignes i Skatt Midt-Norge (Steinkjer).

4 Skattested

Samvirkeforetak er bare skattepliktige til staten.

5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Samvirkeforetak som driver virksomhet har bokføringsplikt. Samvirkeforetak med salgsinntekter over 2 millioner kroner er også årsregnskapspliktige. Nærmere om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Samvirkeforetak som hovedsakelig tilvirker eller forhandler produkter fra medlemmer innen primærnæringene, kan utstede salgsdokumentasjon på vegne av selger (medlemmene) for de produkter som er kjøpt, se forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 5-2-1 (bokføringsforskriften).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

For bokføring og oppgaveplikt ved utdeling av utbytte etter sktl. § 10-11, gjelder tilsvarende regler som for aksjeselskaper, jf. bokføringsloven og ligningsloven.

6 Revisjonsplikt

Samvirkeforetak som er årsregnskapspliktig etter regnskapsloven har revisjonsplikt. Nærmere om revisjonsplikten, se emnet «Regnskap – revisjon».

7 Næringsoppgave

Normalt skal samvirkeforetak levere Næringsoppgave 2. Samvirkeforetak som ikke er årsregnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2, kan levere Næringsoppgave 1.

8 Formue i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d

8.1 Generelt

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d svarer bare formuesskatt til staten, jf. sktl. § 2-36 annet ledd.

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt, se pkt. 9.3, er skattemessig gjeld for foretaket, jf. sktl. § 4-1.

Formue i aksjer er skattepliktig for samvirkeforetak. Som formue regnes ikke andeler og ansvarsinnskudd i andre samvirkeforetak.

8.2 Medlemmenes innskudd og individualisert andelskapital

Medlemmenes ansvars- eller andelsinnskudd er ikke gjeld, men innskutt kapital, og kommer ikke til fradrag ved fastsetting av nettoformuen. Det samme gjelder ikke-utbetalte renter for siste regnskapsår av ansvarsinnskudd.

Individualisert andelskapital på medlemmene i samvirkeforetak (SA) behandles også som en del av foretakets nettoformue.

Medlemmenes låneinnskudd (frivillige og tvungne) er å anse som gjeld.

8.3 Avsetninger til medlemskapitalkonti og etterbetalingsfond i samvirkeforetak (SA)

Avsetninger til medlemskapitalkonti og etterbetalingsfond, jf. samvirkelova §§ 28 og 29, inngår i foretakets nettoformue.

8.4 Overskuddsdisponering i samvirkeforetak

Samvirkeforetak (SA) kan i vedtektene fastsette at foretakets overskudd skal benyttes til etterbetaling til medlemmene, avsetning til etterbetalingsfond, avsetning til medlemskapitalkonti eller til forrentning av andelsinnskudd og medlemskapitalkonti, jf. samvirkelova § 26 flg.

Utdelinger i form av etterbetalinger mv. og utbetalinger fra fond som besluttes av årsmøtet i året etter inntektsåret, jf. samvirkelova § 26 annet ledd, anses ikke som gjeld for foretaket ved utgangen av inntektsåret. Utdelingen anses som en overskuddsdisponering og likestilles i denne sammenhengen med utbytte fra et aksjeselskap som er betinget av vedtak i generalforsamlingen i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 4-3 bokstav a. Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt følger ikke disse reglene. Slik rabatt er gjeld, se pkt. 8.1. Nærmere om slik forhåndsgarantert rabatt, se pkt. 9.3.

8.5 Utbytte etter sktl. § 10-11

Etterbetaling etter samvirkelova som skal behandles som utbytte etter sktl. § 10-11, skal ikke behandles som gjeld i samvirkeforetaket. Utbytte som er besluttet utdelt av årsmøtet, men ikke utbetalt til medlemmene i beslutningsåret, skal likevel behandles som gjeld. Om tilfeller der en etterbetaling kan bli ansett som utbytte, se pkt. 11.2.1.

9 Inntekt i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d

9.1 Generelt

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, betaler inntektsskatt bare til Staten, jf. sktl. § 2-36 annet ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Samvirkeforetak inntektslignes på grunnlag av resultatet etter skattelovgivningens alminnelige bestemmelser. Resultatet kan bestå av bl.a. inntekter fra medlemsomsetning og fremmedomsetning.

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d er omfattet av fritaksmetoden (kvalifiserende subjekt), jf. sktl. § 2-38 første ledd. Om behandlingen av mottatt utbytte eller gevinst/tap innenfor fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

Visse samvirkeforetak, se omtale nedenfor, kan kreve fradrag i skattepliktig inntekt for utdeling innenfor maksimalt fradrag etter sktl. § 10-50 (taket), se pkt. 10.3.

9.2 Konsernbidrag

Samvirkeforetak kan yte konsernbidrag til et aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning med rett til fradrag i skattepliktig inntekt, jfr. sktl. § 10-1 første ledd. Nærmere om konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag». Et samvirkeforetak SA kan etter samvirkelova § 32 yte konsernbidrag til et annet samvirkeforetak SA i samme føderative samvirke, jf. samvirkelova § 4. Vilkåret om 90 % eierandel for morselskap i sktl. § 10-4 første ledd annet punktum gjelder ikke for konsernbidrag mellom samvirkeforetak SA, jf. sktl. § 10-2 første ledd siste punktum.

Nærmere om konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

9.3 Forhåndsgarantert kjøpeutbyttelrabatt fra forbrukersamvirkeforetak

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte foreligger dersom forbrukersamvirket har gitt bindende tilsagn om rabatt til medlemmet. Slikt kjøpeutbytte/rabatt reduserer foretakets skattemessige driftsresultat. Rabatten tidfestes til opptjeningsåret selv om den deles ut året etter. Rabatten er ikke etterbetaling etter samvirkelova § 27, jf. sktl. § 10-50. Kjøpeutbyttet/rabatten reduserer grunnlaget for eventuelle etterbetalinger etter sktl. § 10-50.

For forbrukersamvirke som forhåndsgaranterer kjøpeutbytte/rabatt, vil begrepet «medlemsomsetning» i forhold til sktl. § 10-50 være omsetningen til medlemmer i eget lag, etter at kjøpeutbyttet/rabatten er fratrukket.

10 Etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak

10.1 Generelt om etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak

Vedtektene kan bestemme at medlemmene skal få utdelt hele eller deler av årsoverskuddet i forhold til deres omsetning med foretaket, jf. samvirkelova § 27. Nedenfor i emnet er begrepet «etterbetaling» brukt om slik utdeling. Etterbetaling etter samvirkelova § 27 omfatter således ikke kjøpeutbytte/rabatt som er forhåndsgarantert, se pkt. 9.3.

Uttrykket «etterbetaling» dekker her flere former for overskuddsanvendelse og kapitaloverføringer til medlemmene i samvirkeforetak som hovedsakelig har til formål å tjene medlemmenes økonomiske interesser (privat eller som ledd i næringsvirksomhet). Dette omfatter for eksempel såkalt kjøpeutbytte i forbrukersamvirker der dette ikke er forhåndsgarantert. I samvirkeforetak som hovedsakelig har til formål å tjene salgs- og innkjøpsinteresser for næringsdrivende medlemmer, fremkommer etterbetaling normalt som tilleggsutbetalinger/tilbakebetalinger i form av avregning på pris.

Om den skattemessige behandlingen av etterbetaling hos mottaker, se pkt. 11.

10.2 Hvilke samvirkeforetak som har krav på fradrag for etterbetaling,

10.2.1 Generelt

Samvirkeforetak som

- skal lignes som samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, se pkt. 2, og
- i tillegg fyller vilkårene i sktl. § 10-50, se nedenfor,

kan på visse vilkår og innen visse grenser etter sktl. § 10-50, kreve fradrag for etterbetaling utdelt til medlemmer.

Dette gjelder følgende samvirkeforetak, jf. sktl. § 10-50 annet ledd

- forbrukersamvirker
- innkjøpsforetak som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer
- foretak som utelukkende eller hovedsakelig

- kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske
- forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks-, skogbruks- eller fiskerivirksomhet, eller
- foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet

10.2.2 Forbrukersamvirker, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav a

Forbrukersamvirker med fast utsalgssted som selger til foreningens medlemmer, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav a, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Forbrukersamvirker tjener normalt medlemmenes private forbruk og ikke deres yrkes- eller næringsinteresser.

Mer enn halvparten av forbruksforeningens regulære omsetning må skje til medlemmene/andelseierne, se sktl. § 10-50 annet ledd. En kortvarig og forbigående økning av fremmedomsetningen medfører likevel ikke at foreningen mister karakter av samvirkeforetak etter sktl. § 10-50 annet ledd.

10.2.3 Innkjøpsforetak, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b

Innkjøpsforening/innkjøpslag som fordeler forutbestilte varer til medlemmene, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. All omsetning må skje med medlemmene/andelseierne. Med "varer" i sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b må forstås både fysiske varer og ikke-fysiske varer som f.eks. antennesignaler som materialiserer seg i lyd og bilder. Således vil f.eks. et foretak som betaler for å motta antennesignaler som distribueres videre til medlemmene mot betaling, måtte anses å "fordele forutbestilte varer blant sine medlemmer".

Et foretak som medvirker til inngåelse av avtaler om innkjøp fra en tredjepart til sine medlemmer mot provisjon, uten at foretaket selv kjøper inn og videreselger varene til medlemmene, anses ikke som innkjøpsforetak etter sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277. Etterbetaling fra et slikt foretak faller inn under samvirkelova § 27, men siden foretaket faller utenfor sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b, kommer ikke unntaket fra utbyttebeskatning i sktl. § 10-11 sjette ledd til anvendelse. Etterbetaling til medlemmene skal etter dette anses som utbytte etter sktl. § 10-11.

10.2.4 Innkjøpsforetak for jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 1

Foretak som utelukkende eller hovedsakelig kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 1, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det kreves ikke at foretaket hovedsakelig driver medlemsomsetning, men omsetningen må hovedsakelig være til virksomheter innenfor jordbruk, skogbruk eller fiske.

10.2.5 Salgsforetak for jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 2

Foretak som forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks- skogbruks- eller fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 2, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Som "produkt" i skatteloven § 10-50 (2) bokstav c nr. 2 anses også et samvirkeforetaks salg av rett til jakt og fiske på medlemmenes grunn. Det er tilstrekkelig at salgsvirksomheten hovedsakelig gjelder produkter fra medlemmer og at det hovedsakelig omsettes produkter fra primærnæringene, se FIN 24. august 1949 i Utv. IV/809.

10.2.6 Samvirkeforetak som foredler produkter i jordbruks- eller fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 3

Foretak som foredler produkter i jordbruks- og fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 3, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det er tilstrekkelig at foredlingsvirksomheten hovedsakelig gjelder produkter fra medlemmer og at det hovedsakelig foredles produkter fra en av de to nevnte næringene. Skogbruk omfattes ikke her, se FIN 26. mai 1997 i Utv. 1997/ 890.

10.2.7 Jordbruksvirksomhet

Med jordbruksvirksomhet menes også hagebruk, gartneri, biavl og pelsdyravl, jf. § 10-50 fjerde ledd.

10.2.8 Likestilt med medlemsomsetning

Visse former for fremmedomsetning likestilles med egenomsetning, jf. § 10-50 tredje ledd. Dette gjelder:

- innkjøp fra annet fiskesalgslags medlemmer hvis leveransen gir fiskeren rett til etterbetaling på lik linje med lagets egne medlemmer
- innkjøpssamvirkes innkjøp fra et annet samvirkeforetak i markedsregulerende hensikt
- kjøp etter pålegg fra statlig myndighet

10.3 Fradragsrett for etterbetaling og utbetaling fra medlemskapitalkonto

10.3.1 Generelt

Det er fradragsrett for etterbetaling, jf. sktl. § 10-50, som utdeles til egne medlemmer på grunnlag av deres kjøp fra og/eller salg til samvirkeforetaket. Fradragsretten er betinget av at etterbetalingen er innenfor de rammer som framgår av samvirkelova § 27.

Vilkårene for fradragsrett er at

- vedtektene gir hjemmel for etterbetaling
- mottakerne er medlemmer (om unntak for fiskere, se samvirkelova § 27 annet ledd annet punktum)
- det foreligger et regnskapsmessig årsoverskudd
- utdelingen skjer på grunnlag av medlemmenes omsetning med foretaket.

Nærmere om vilkårene for fradragsrett, se SKD 28. januar 2014 i Utv. 2014/109.

Fradraget kan ikke overstige inntekten som skriver seg fra omsetning med egne medlemmer («taket»), se sktl. § 10-50 første ledd annet punktum og pkt. 10.3.3.

Fradraget gis for det året utbetalingen gjelder, selv om endelig fastsetting og utbetaling finner sted etter årets utløp. Den delen av etterbetalingen som overstiger inntekten fra egne medlemmer, jf. sktl. § 10-50, kan ikke fradragsføres i andre deler av inntekten eller overføres til et senere inntektsår.

10.3.2 Andre utdelinger, herunder etterbetaling ut over taket

Andre utdelinger og etterbetaling til medlemmene, herunder ikke-forhåndsgarantert kjøpeutbytte, avregning på pris mv. ut over taket i sktl. § 10-50 første ledd annet punktum, er ikke fradragsberettiget hos samvirkeforetaket etter reglene i sktl. § 10-50. Etterbetaling i form av prisavregning mv. som samvirkeforetaket har forpliktet seg til på transaksjonstidspunktet, er imidlertid fradragsberettiget etter sktl. § 6-1.

10.3.3 Fastsetting av inntekt fra omsetning med medlemmene

Samvirkeforetakets nettoinntekt (alminnelig inntekt) som skriver seg fra salg til egne medlemmer fastsettes slik:

$$\frac{\text{Selskapets netto virksomhetsinntekt x brutto omsetning med egne medlemmer}}{\text{Selskapets regulære omsetning}}$$

For forbrukersamvirke som forhåndsgaranterer rabatt/kjøpeutbytte, er «brutto omsetning med egne medlemmer» omsetningen etter fradrag for denne rabatten/kjøpeutbyttet. «Brutto omsetning med medlemmene» og «Selskapets totale brutto omsetning» oppgis ekskl. mva. og skal fremgå av foretakets regnskap. Disse omsetningsbegrepene tilsvarer medlemsomsetning og foretakets regulære omsetning, jf. FSSD § 10-50-4. For forbrukersamvirke er regulær omsetning i denne sammenhengen sum driftsinntekter i næringsoppgaven post 9000. Post 3850, «Verdiendringer investeringseiendommer» og post 3870 «Verdiendringer biologiske eiendeler», skal likevel trekkes ut.

I samvirkeforetak hvor medlemsomsetning skriver seg fra kjøp fra egne medlemmer fastsettes inntekt fra omsetning fra medlemmene slik:

$$\frac{\text{Selskapets netto virksomhetsinntekt x brutto kjøp fra egne medlemmer}}{\text{Selskapets totale brutto kjøp}}$$

«Selskapets netto virksomhetsinntekt» er beregningsgrunnlag for fastsetting av taket etter sktl. § 10-50 første ledd annet punktum. Med virksomhetsinntekt menes her samvirkeforetakets totale skattepliktige inntekter inklusive eventuelle provisjonsinntekter, utleieinntekter mv. Dette tilsvarer skattemessig næringsinntekt, jf. FSSD § 10-50-4.

Virksomhetsinntekten fastsettes etter fradrag for finanskostnader og tillegg for finansinntekter, herunder konsernbidrag, men før fradrag for etterbetaling til egne medlemmer, jf. sktl. § 10-50 første ledd. Etterbetaling til medlemmene og/eller annen utdeling av samvirkeforetakets overskudd til medlemmene ved f.eks. avregning på pris, skal behandles som overskuddsanvendelse etter sktl. § 10-50 eller § 10-11.

Fradrag for etterbetaling til medlemmer i eget lag kan således ikke bringe årets skattepliktige inntekt i minus (underskudd).

Etterbetaling til medlemmene anses som overskuddsdisponering uavhengig av om det er innenfor eller utenfor maksimalt fradrag etter sktl. § 10-50.

Etterbetaling som overstiger inntekt fra medlemsomsetning er ikke fradragsberettiget og skal tilbakeføres (øke inntekten i samvirkeforetaket) med endelig skattemessig virkning. Det samme gjelder når etterbetaling medfører at foretaket ikke blir utlignet inntektsskatt. Tilbakeført beløp skal behandles tilsvarende som for utbytteutbetaling hos et aksjeselskap, jf. sktl. § 10-11.

10.3.4 Fradrag for utbetaling fra medlemskapitalkonto

Samvirkeforetak (SA) etter samvirkelova § 1 kan foreta avsetning til medlemskapitalkonti etter samvirkelova § 29. Slik avsetning er ikke fradragsberettiget i avsetningsåret.

Utbetalinger fra slike medlemskapitalkonti er fradragsberettiget innenfor visse rammer. Fradrag gis bare i den utstrekning midlene i avsetningsåret kunne ha vært utbetalt til medlemmet som etterbetaling med fradragsrett for foretaket etter § 10-50 første ledd, jf. sktl. § 10-50 femte ledd annet punktum. Se pkt. 10.3.1. Dette medfører at foretaket for hvert år det foretas avsetning til egenkapitalkonto, må beregne verdien av den delen av avsetningen som kunne vært fradragsberettiget som etterbetaling. Foretaket må siden ha oversikt over disse verdiene, og justere for eventuelle senere avsetninger eller utdelinger som kommer til fradrag etter skatteloven § 10-50. Fradraget gis for det inntektsåret utbetalingsvedtaket gjelder. Det er ikke noe krav at vilkårene for fradrag for etterbetaling etter sktl. § 10-50 første ledd er oppfylt for dette året.

10.3.5 Dokumentasjonskrav

Medlemsomsetningen skal legitimeres ved at hvert enkelt kjøp registreres fortløpende med kundens medlemsnummer og kjøpesum, eller ved innlevering av kjøpemerker ved årets utgang. Se for øvrig FSSD § 10-50.

For andre samvirkeforetak enn forbruksforeninger, se ovenfor, må omsetning med medlemmer og likestilt omsetning fremgå av regnskapsbilag som angir navn og eventuelt medlemsnummer.

11 Skattlegging av andelseiere/medlemmer

11.1 Formue

Andelsinnskudd skattlegges ikke som formue hos medlemmene. Derimot skal krav på forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt som ikke er utbetalt i opptjeningsåret, låneinnskudd, så vel tvungne som frivillige, og spareinnskudd skattlegges som formue hos medlemmene. Krav på etterbetaling som skal anses som utbytte etter sktl. § 10-11, anses ikke som formue før medlemmet har en ubetinget rett til å motta etterbetaling. Medlemmet får ikke ubetinget rett til etterbetaling før årsmøtet har besluttet utdeling. Om tilfeller der en etterbetaling kan bli ansett som utbytte, se pkt. 11.2.1.

11.2 Etterbetaling fra samvirkeforetak

11.2.1 Generelt

Etterbetaling fra samvirkeforetak etter sktl. § 10-50 første ledd samt utbetaling fra medlemskapitalkonti etter sktl. § 10-50 femte ledd er ikke skattepliktig som utbytte etter sktl. § 10-11, jf. sktl. § 10-11 sjette ledd. Dette gjelder uavhengig av om samvirkeforetaket oppfyller vilkårene for å få fradrag etter sktl. § 10-50 første ledd, se FIN 24. juni 2011 i Utv. 2011/1220. Unntaket i sktl. § 10-11 sjette ledd gjelder likevel ikke for samvirkeforetak som etter sin art ikke faller inn under sktl. § 10-50 annet ledd. Etterbetaling fra slike samvirkeforetak skal skattemessig behandles som utbytte hos mottaker. Dette gjelder for eksempel samvirkeforetak som medvirker til inngåelse av avtaler mellom en tredjepart og medlemmene, og som ikke kan anses som innkjøpsforetak etter sktl. § 10-50 fjerde ledd bokstav b, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277.

11.2.2 Etterbetaling i forbrukersamvirke

For medlem i forbrukersamvirke er etterbetaling (kjøpeutbytte) skattefri når kjøpet som etterbetalingen gjelder, ikke har tilknytning til inntektsgivende aktivitet hos medlemmet. Dette vil normalt gjelde for etterbetaling (kjøpeutbytte) som gjelder private innkjøp av forbruksvarer.

11.2.3 Etterbetaling knyttet til medlemmets inntektsgivende aktivitet

Den skattemessige behandlingen av etterbetalinger vil avhenge av om etterbetalingen kommer fra et samvirkeforetak som etter sin art er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277.

Etterbetaling fra samvirkeforetak som er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd er skattepliktig etter sktl. § 5-1 hos medlemmet når etterbetalingen er knyttet til inntekter eller kostnader i virksomhet eller annen skattepliktig inntektsgivende aktivitet. For næringsdrivende medlemmer vil etterbetaling som nevnt ovenfor være skattepliktig virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, jf. § 5-30, når handelen som etterbetalingen gjelder har tilknytning til medlemmets virksomhet. Eksempel på slik tilknytning vil være etterbetaling på innkjøp til bedriftskantine, kjøp av kraftfôr, kunstgjødsel, maskiner mv., eller etterbetaling fra salgssamvirke e.l. Eksempel på skattepliktig etterbetaling i inntektsgivende aktivitet utenfor virksomhet vil være etterbetaling (kjøpeutbytte) på innkjøp av materialer til vedlikehold på utleid bygning hvor utleieinntektene er skattepliktige, men hvor aktiviteten ikke er så omfattende at utleien anses som virksomhet.

11.2.4 Spesielt om etterbetaling fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd

Etterbetaling fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, skal skattemessig behandles som utbytte hos mottakeren. Dette gjelder også når etterbetalingen er knyttet til medlemmets inntektsgivende aktivitet.

Skillet mellom etterbetaling fra samvirkeforetak som er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd og etterbetaling fra andre samvirkeforetak innebærer en endring av ligningspraksis som er gitt virkning fra og med inntektsåret 2014, se SKD 12. juni 2014 i Utv. 2014/1455.

Utbytte fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, vil ikke være forhåndsutfylt på medlemmets selvangivelse. Personlige skattytere, herunder personlig næringsdrivende, skal føre etterbetalingen som utbytte i post 3.1.7 i sin selvangivelse. Medlemmer med mer enn 3 000 kroner i andelskapital kan kreve skjermingsfradrag, jf. FSFIN § 10-12-10. Har et medlem andeler i flere samvirkeforetak, må det gjøres én beregning for hvert enkelt foretak. Nærmere om fradrag skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.

Selskaper og sammenslutninger som omfattes av fritaksmetoden, og som er medlem i samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, vil ikke være skattepliktig for utbytte fra samvirkeforetaket, men må inntektsføre 3 % av utbytte etter skatteloven § 2-38 sjette ledd. Nærmere om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

11.2.5 Forhåndsgarantert rabatt

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte (rabatt) i forbrukersamvirke faller ikke inn under reglene om etterbetaling i sktl. § 10-50. Nærmere om den skattemessige behandlingen hos samvirkeforetaket av slik etterbetaling, se pkt. 9.3. Hos medlemmet kan slik forhåndsgarantert rabatt bli skattepliktig etter sktl. § 5-1, se pkt. 11.2.3.

11.3 Renter og annen avkastning av andelskapital

Renter og annen avkastning av andelskapital fra samvirkeforetak behandles som aksjeutbytte, jf. sktl. § 10-11.

Mottatt rente av andelskapital regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil kr 100, jf. FSFIN § 10-11-1. Overstiger beløpet kr 100, regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt (utbytte) med eventuell rett til skjerming. Andelskapital på kr 3 000 eller mer gir rett til skjerming for personlige andelshavere, jf. sktl. § 10-12. Andelskapital under kr 3 000 gir som hovedregel ikke rett til skjerming, med mindre årets renter av andelskapitalen overstiger kr 100, jf. FSFIN § 10-12-10.

11.4 Renter av låneinnskudd og spareinnskudd

Avkastning av låneinnskudd, tvungne så vel som frivillige, er skattepliktig på lik linje med andre renteinntekter.

Avkastning av spareinnskudd er skattepliktig som renteinntekter. Personlig andelseiers renter av spareinnskudd i samvirkeforetak skal ikke ekstrabeskattes etter reglene om renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper mv. i sktl. § 5-22, jf. FSFIN § 5-22-1.

11.5 Annen utdeling fra samvirkeforetak

Vederlagsfrie overføringer fra samvirkeforetak som ikke kan anses som etterbetaling etter sktl. § 10-50 eller renter, skattlegges som utbytte etter sktl. § 10-11. Om et tilfelle hvor etterbetaling etter samvirkelova § 27 ble ansett som utbytte, se pkt. 10.2.3.

11.6 Oppløsning

Utbetaling fra samvirkeforetak til medlemmene i forbindelse med oppløsning av dette følger reglene om skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-31, jf. § 10-30.

Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør

1 Generelt

I dette emnet behandles skattyters ønske om endring av selvangivelsen under ordinær ligningsbehandling. Ønsker om endring som kommer etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, behandles etter reglene om klage når anmodningen kommer innen ett år etter at ligningen ble lagt ut, jf. lignl. § 9-2 nr. 8, se emnet «Endringssak – klage». Anmodninger om endring av selvangivelsen som kommer etter dette tidspunktet behandles etter reglene om endring uten klage, se emnet «Endringssak – endring uten klage».

2 Endringer i de faktiske forhold

2.1 Generelt

Skattyter har opplysningsplikt om faktiske forhold som har betydning for ligningen, og plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1. Denne opplysningsplikten ivaretas først og fremst gjennom selvangivelsesplikten,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

jf. lignl. § 4-2, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister». Skattyters opplysningsplikt gjelder også etter at selvangivelsen er levert. Lignl. § 4-1 markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom skattyteren og ligningsmyndighetene. Dette innebærer bl.a. at skattyter har plikt til å gjøre oppmerksom på faktiske feil i selvangivelsen. Feil kan være både i skattyters favør og disfavør og kan for eksempel skyldes at

– skattyter har tatt feil av de faktiske forhold
– en faktisk situasjon har endret seg, eller
– skattyter ønsker å rette opp en uriktig eller ufullstendig opplysning som kunne medført for lav skatt

Feilen kan bestå i at det ikke er opplyst noe om et faktum som har betydning for ligningen, eller at det faktum som er opplyst er uriktig eller ufullstendig.

Ligningsmyndighetene skal ta stilling til hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn ved ligningen, jf. lignl. § 8-1, og plikter i den forbindelse også å ta hensyn til faktiske opplysninger som kommer etter at selvangivelsen er levert. Under ligningsbehandlingen har det ingen betydning om endrede faktiske opplysninger virker i skattyters favør eller hans disfavør. Gis de nye opplysningene så sent at skattekontoret ikke rekker å behandle dem under ordinær ligningsbehandling, må spørsmålet behandles som endringssak etter lignl. kap. 9.

Gjelder anmodningen endring til skattyters ugunst, må det ved spørsmålet om eventuell tilleggsskatt vurderes om det foreligger frivillig retting, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav c. Se for øvrig emnet «Tilleggsskatt», pkt. 3.13.

2.2 Prejudisielle (underliggende) rettsforhold

Som faktum regnes i denne forbindelse også prejudisielle rettsforhold, for eksempel hvem som privatrettslig sett er eier av en eiendom, om det foreligger en gyldig salgsavtale, osv. Kommer det frem at det prejudisielle rettsforholdet er annerledes enn det som er lagt til grunn i selvangivelsen, skal skattyter lignes i samsvar med det som er riktig.

Har skattyter for eksempel oppgitt en gevinst til beskatning, og det viser seg senere at kjøpet heves grunnet mislighold, for eksempel på grunn av mangler ved salgsobjektet eller manglende betaling, anses gevinsten ikke å være innvunnet. Skattyter har da krav på å få endret selvangivelsen slik at gevinsten ikke blir beskattet. Hvis kontrakten som følge av mislighold omgjøres frivillig, uten at vilkårene for heving er oppfylt, bør omgjøringen normalt godtas skattemessig når omgjøringen ikke er skattemessig motivert.

2.3 Omgjøring av privatrettslige disposisjoner

Hvis en inntekt allerede er innvunnet, kan den disposisjonen som har foranlediget inntekten som utgangspunkt ikke omgjøres med virkning for beskatningen. Hvis en bindende avtale om salg av et formuesobjekt omgjøres uten at det foreligger mislighold, vil det foreligge et salg og et tilbakesalg. Tilsvarende gjelder som hovedregel hvis en beslutning om utdeling av aksjeutbytte omgjøres. Om når aksjeutbytte anses innvunnet, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

Om omgjøring av konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.5.

2.4 Generalforsamling i aksjeselskap godtar ikke styrets regnskap

I et aksjeselskap er det generalforsamlingen som skal godkjenne styrets forslag til årsregnskap, herunder utdeling av utbytte, jf. asl/asal. § 5-5 annet ledd nr. 1. Er den innleverte selvangivelsen basert på styrets forslag til regnskap, og regnskapet endres av generalforsamlingen, skal det endrede regnskapet legges til grunn ved ligningen.

3 Anvendelsen av skattelovgivningen

3.1 Endret forståelse av skattereglene

Levering av selvangivelse innebærer at skattyter fremsetter påstander om hvordan faktiske forhold skal behandles skattemessig. Under ligningsbehandlingen har skattyteren rett til å endre sin påstand om hvordan skattereglene skal anvendes på et gitt faktum,

for eksempel hvis han mener at en inntekt som han har oppgitt til beskatning likevel ikke er skattepliktig, eller at det foreligger fradragsrett for en kostnad som ikke er ført opp som fradrag. Skattyters ønske om endring kan også være til hans ugunst, for eksempel at han ønsker å stryke et fradrag som han ikke har rett til. Det har ingen betydning hva som er grunnen til at skattyter ønsker å endre sin påstand. Ofte vil korrigeringen av påstanden ha sammenheng med at det fremkommer nye opplysninger om faktum.

3.2 Endring av skattemessige disposisjoner

3.2.1 Generelt

I noen tilfeller har skattyteren en valgmulighet mht. den skattemessige behandlingen, for eksempel hvor store avskrivninger som skal kreves innenfor lovens maksimumssats, om en gevinst skal inntektsføres straks eller om den skal føres på gevinst- og tapskonto, om han skal kreve betinget skattefritak, om han skal benytte seg av reglene om skattefri omdanning osv. Det valget som skattyteren tar i selvangivelsen mht. slike disposisjoner, er som utgangspunkt bindende.

Årsaken til ønske om endring kan være at skattyter har regnet med andre skattemessige konsekvenser av den innleverte selvangivelsen. Dette kan igjen skyldes at ligningsmyndighetene varsler om endring på andre punkter, men det kan også skyldes at skattyteren ikke har hatt full oversikt over de skattemessige konsekvensene av de valgene som er foretatt.

3.2.2 Poster som har direkte tilknytning til inntektstillegget

Skattyter har rett til endring av selvangivelsen hvor endringen har direkte tilknytning til et inntektstillegg. Har skattyter f.eks. feilaktig direkte fradragsført kostprisen for et driftsmiddel og beløpet blir tilbakeført, har han krav på fradrag for avskrivninger når vilkårene for avskrivninger er oppfylt.

Om et tilfelle der ligningsmyndighetene nektet å legge til grunn nytt årsoppgjør som ble levert under ligningsbehandlingen, men hvor retten la til grunn at det skattemessige motivet var legitimt og opphevet ligningen, se URD 16. februar 1993 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1993/748 (Dolsøy).

3.2.3 Omgjøring av poster som ikke er direkte knyttet til inntektstillegget

Som hovedregel godtas omgjøring hvor skattyter har mottatt varsel om inntektsøkning, men hvor den posten det er aktuelt å gjøre om, ikke knytter seg direkte til inntektstillegget.

Retten til omgjøring er i utgangspunktet avskåret

- hvis skattyter har opptrådt illojalt. Med illojalt i denne sammenheng menes først og fremst der det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene. Nærmere om hva som ligger i illojalitetsbegrepet, se blant annet FIN 27. juni 1995 i Utv. 1995/1258, HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), og LRD 8. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1008 (Lodin AS)
- når det foreligger en privatrettslig bindende transaksjon, se pkt. 2.3.

Om endring av konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.5.

3.2.4 Omgjøring som ikke har sammenheng med ligningsmessige endringer

Et ønske om omgjøring av en skattemessig disposisjon kan oppstå uten at det har sammenheng med noen ligningsmessig endring. Er det en ren skattemessig disposisjon som ønskes omgjort, må det normalt godtas når det skjer under ligningsbehandlingen. Har skattyter for eksempel valgt å inntektsføre en salgsgevinst direkte, må det godtas at det leveres inn en korrigert selvangivelse hvor gevinsten føres på gevinst- og tapskonto.

Omgjøring av privatrettslige disposisjoner skal normalt ikke godtas, jf. pkt. 2.3

4 Formelle regler

Ved omgjøringer kan skattyter pålegges å levere korrigerte skjema som berøres av omgjøringen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister

- *Lignl. § 3-7 nr. 4 og kap. 4.*
- *Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).*
- *Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse (lignl.).*
- *Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende (lignl) (forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering).*
- *Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere (lignl.).*
- *Forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir (lignl.).*
- *Forskrift 7. mai 2014 nr. 610 om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene (eLigningsforskriften)*

1 Generelt om selvangivelsesplikten

Enhver skattyter har opplysningsplikt om sine faktiske forhold ved ligningen og plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1. Denne opplysningsplikten ivaretas først og fremst gjennom selvangivelsen, jf. lignl. § 4-2.

Selvangivelsen skal inneholde en spesifisert oppstilling over all bruttoformue og bruttoinntekt, fradragsposter og andre nødvendige opplysninger, uavhengig av hvilken kommune som har beskatningsretten, jf. lignl. § 4-3 nr. 1. For personlige skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister eller forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende, er disse opplysningene helt eller delvis utfylt i det selvangivelsesskjemaet som skattyteren mottar.

Selvangivelsesplikten oppfylles som hovedregel ved at skattyter faktisk leverer et utfylt selvangivelsesskjema til skattekontoret, enten elektronisk eller på papir, innen den fastsatte fristen. Personlige skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, kan oppfylle selvangivelsesplikten uten å foreta noen fysisk levering dersom de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og fullstendige. Skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak og som ikke leverer korrigert selvangivelse innen den aktuelle fristen, anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene ved utløpet av fristen.

Med selvangivelsesplikt menes nedenfor både plikten til å forvisse seg om at opplysningene i selvangivelsen er fullstendige og korrekte, og plikten til faktisk å levere selvangivelse hvor slik plikt foreligger.

2 Hvem omfattes av selvangivelsesplikten

2.1 Hovedregel

Selvangivelsesplikten gjelder som hovedregel alle som i inntektsåret har hatt bruttoformue og/eller bruttoinntekt som er skattepliktig her til landet etter norsk skattelov, herunder særlover, se lignl. § 4-2. Dette gjelder selv om gjelden overstiger verdien av eiendelene (underbalanse), og/eller kostnadene overstiger skattepliktig bruttoinntekt (underskudd).

Selvangivelsesplikten gjelder også for personer bosatt i utlandet og selskaper hjemmehørende i utlandet som har inntekt eller formue som er skattepliktig til Norge. Det fritar ikke for selvangivelsesplikt at Norge etter skatteavtalen ikke har rett til å beskatte inntekten/formuen. Det kreves ikke at selvangivelsen for skattytere med begrenset skatteplikt omfatter annet enn den formue og inntekt som er skattepliktig til Norge.

Tilsvarende plikt gjelder for person som har tatt fast opphold i utlandet, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 tredje ledd.

2.2 Unntak

Unntatt fra selvangivelsesplikten er

- skattyter bosatt i utlandet som bare er skattepliktig til Norge for utbytte fra norsk aksjeselskap, se emnet «Aksjer – utbytte»
- skattyter bosatt i utlandet som bare har inntekt av arbeid i tjeneste om bord på norskregistrert fartøy
- utenlandske artister som omfattes av lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister mv. (artistskatteloven)
- barn på visse vilkår, se nedenfor
- person som verken har hatt bruttoformue eller bruttoinntekt
- aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet ved skattefri omdanning fra personlig drevet virksomhet etter 1. juli i inntektsåret, da slike selskap ikke skal lignes som selskap for stiftelsesåret, jf. FSFIN § 11-20-4 første ledd.

2.3 Svalbard

Om selvangivelsesplikt ved skatteplikt til Svalbard, se emnet «Svalbard».

2.4 Etter pålegg

For de som ikke uten videre omfattes av selvangivelsesplikten, oppstår selvangivelsesplikt for det enkelte inntektsåret når de blir pålagt dette av skattekontoret, se lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav b.

Har f.eks. skattyter fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse, er dette et pålegg om å oppfylle selvangivelsesplikten.

2.5 Ektefeller

Ektefeller som begge har formue og/eller inntekt, omfattes hver for seg av selvangivelsesplikten. Én ektefelle kan således ikke gjøres ansvarlig for den andre ektefellens manglende levering av selvangivelse eller manglende opplysninger i selvangivelsen, se HRD i Utv. 2007/11 (Rt. 2006/1598).

2.6 Barn

I utgangspunktet omfattes barn som har formue og/eller inntekt, av selvangivelsesplikten. Barns formue og/eller inntekt som lignes hos foreldrene, skal tas med i foreldrenes selvangivelse. Barnet har ikke da egen selvangivelsesplikt, hvis det ikke har inntekt som skal lignes hos barnet selv, se emnet «Barn og ungdom».

2.7 Pensjonister

Pensjonister omfattes av de vanlige reglene om selvangivelsesplikt.

3 Rett til å levere selvangivelse

Enhver skattyter har rett til å levere selvangivelse, jf. lignl. § 4-2 nr. 5.

4 Selvangivelsestyper

Det er fastsatt følgende typer selvangivelser:

- Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister (RF-1030)
- Selvangivelse for næringsdrivende mv. (RF-1030)
- Selvangivelse for aksjeselskap mv. (RF-1028)
- Selvangivelse for forhåndslikning av utenlandsk arbeidstaker/Tax return for advance assessment of foreign employee (RF-1038)
- Selvangivelse for forhåndslikning (RF-1040)
- Selvangivelse for person som ikke har mottatt forhåndsutfylt selvangivelse (RF-1281)

Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og selvangivelse for næringsdrivende mv. vil være helt eller delvis forhåndsutfylt.

Om levering av selvangivelse i forbindelse med forhåndsligning (RF-1038 og RF-1040), se emnet «Forhåndsligning».

5 Oppfyllelse av selvangivelsesplikten

5.1 Lønnstakere og pensjonister mv.

Personlige skattytere som ligningsmyndighetene ikke har registrert som eiere av enkeltpersonforetak eller som deltaker i deltakerlignet selskap, vil som hovedregel få tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister. Dette vil også gjelde personer som er bosatt i utlandet og som er begrenset skattepliktig for lønnsinntekt. Skattytere som har mottatt slik selvangivelse, er omfattet av leveringsfritaket. Hvis de forhåndsutfylte opplysningene ikke er korrekte eller fullstendige, må det innen selvangivelsesfristens utløp leveres selvangivelse med korrigerte opplysninger. Dette gjøres ved å

- levere originalblanketten med tilføyelser og/eller korrigeringer i undertegnet stand, eller
- levere den elektronisk over internett.

For personer bosatt i utlandet som har begrenset skatteplikt for lønnsinntekt, er det en forutsetning for å omfattes av leveringsfritaket at selvangivelsen er korrekt utfylt, herunder opplysninger om hvor lenge skattyter har oppholdt seg i Norge.

Skattytere som har mottatt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister uten å ha levert korrigert selvangivelse innen selvangivelsesfristens utløp, anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. Leveres det korrigert selvangivelse etter selvangivelsesfristens utløp, behandles dette etter reglene om omgjøring av selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør».

I noen tilfeller vil den tilsendte selvangivelsen ikke inneholde forhåndsutfylte opplysninger om formue, gjeld, inntekt eller fradrag. Dette gjelder for

- personer under 13 år som lignes sammen med foreldrene
- personer i alderen fra og med 13 år til og med 16 år dersom det ikke er innrapportert lønn på vedkommende.

Dersom skattyter mister den forhåndsutfylte selvangivelsen, kan vedkommende henvende seg til skattekontoret og få ny selvangivelse.

5.2 Personlige næringsdrivende

Skattytere som ligningsmyndighetene har registrert som eiere av enkeltpersonforetak eller som deltaker i deltakerlignet selskap, mottar selvangivelse for næringsdrivende mv. Skattytere som har mottatt slik selvangivelse omfattes ikke av ordningen med leveringsfritak. Selvangivelsen må leveres selv om skattyter i inntektsåret ikke har vært eier av noe enkeltpersonforetak eller deltaker i deltakerlignet selskap, og selv om vedkommende ikke har tilføyelser eller korrigeringer til de forhåndsutfylte opplysningene.

Personlige skattytere som har fått tilsendt selvangivelse for næringsdrivende mv., må innen selvangivelsesfristen

- levere den tilsendte selvangivelsen med eventuelle tilføyelser og korrigeringer i undertegnet stand, eller
- levere den elektronisk over internett.

5.3 Selvangivelse for aksjeselskap mv.

Alle etterskuddspliktige skattytere skal levere «Selvangivelse for aksjeselskap mv.» (RF-1028). Selvangivelsen kan leveres på papir eller elektronisk over internett. Om adgang til å levere selvangivelse som datautskrift, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 6.

5.4 Selskapsoppgave

Om plikt for deltakerlignet selskap til å levere selskapsoppgave, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

6 Hvem som er ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten

6.1 Personlige skattytere

6.1.1 Myndige personer

Når skattyter er myndig, er han selv ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten, jf. lignl. § 4-5 nr. 1.

6.1.2 Mindreårige

Vergen er ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten for personer som er mindreårig på tidspunktet for selvangivelsesfristen, jf. lignl. § 4-5 nr. 2. Når skattyter som fyller 17 år i inntektsåret selv oppfyller selvangivelsesplikten, bortfaller vergens ansvar.

6.1.3 Personer satt under vergemål

For personer som er fratatt den rettslige handleevnen, er vergen ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten, se lignl. § 4-5 nr. 2. For personer som er satt under vergemål uten å være fratatt den rettslige handleevnen, er vergen ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten hvis dette faller inn under vergemålets mandat, jf. vergemålsloven § 32. Hvis vedkommende ikke er fratatt den rettslige handleevnen, kan vedkommende også oppfylle selvangivelsesplikten selv.

6.2 Deltakerlignet selskap

Selskapets styre eller daglig leder skal levere selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver. Har selskapet ikke styre eller daglig leder, påhviler plikten deltakerne i fellesskap eller en utpekt representant blant disse, jf. lignl. § 4-9 nr. 4.

6.3 Upersonlige skattytere

6.3.1 Selskaper og innretninger mv.

Styret eller dets leder er ansvarlig for å levere selvangivelse for selskaper og innretninger, herunder aksje- og obligasjonsfond, jf. lignl. § 4-5 nr. 3. For filialer av utenlandske selskap er det formelt det utenlandske styret, dets leder eller tilsvarende som er ansvarlig for å levere selvangivelse for virksomhet i Norge.

6.3.2 Bo

Skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger er ansvarlig for å levere selvangivelse for boer, jf. lignl. § 4-5 nr. 3.

Har et selskap skattepliktig inntekt forut for konkursåpningen, kan bobestyrer mv. levere selvangivelse også for dette tidsrommet.

7 Underskrift på selvangivelsen og selskapsoppgaven

7.1 Hovedregel

Hvis det skal foretas faktisk levering av selvangivelsen, skal denne som hovedregel underskrives personlig av den som har ansvar for å levere selvangivelsen, se lignl. § 4-5 nr. 5 og ovenfor. Dette gjelder også skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak og som har endringer/tilføyelser til den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Forhåndsutfylt selvangivelse kan eventuelt bekreftes elektronisk over internett. Av § 5 i forskrift 7. mai 2014 nr. 610 om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene (eLigningsforskriften) framgår at kravet til underskrift anses oppfylt ved autentisering som fastsatt av Skattedirektoratet. Dette innebærer at kravet til autentisering anses oppfylt ved at skattyter er logget inn ved bruk av f.eks. minID eller bankID.

Alle næringsdrivende skal levere selvangivelsen mv. elektronisk. Kravet til autentisering er tilsvarende som for skattytere med leveringsfritak

For selskap eller innretning som er eget skattesubjekt skal daglig leder eller styrets leder signere.

Ved levering av selskapsoppgave for deltakerlignet selskap skal selskapets styreleder, daglig leder eller en utpekt representant for deltakerne signere.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.2 Bruk av fullmektig

Foreligger særlige forhold som er til hinder for at en personlig skattyter selv underskriver selvangivelsen, kan selvangivelsen leveres og underskrives av fullmektig.

Ansvaret for at de innleverte oppgavene er korrekte og fullstendige påligger uansett skattyter.

8 Hvor skal selvangivelse leveres

Selvangivelse kan leveres til et hvilket som helst skattekontor, uavhengig av hvilke(n) kommune(r) skattyter er skattepliktig til, jf. lignl. § 4-6.

9 Frist for levering av selvangivelse

9.1 Lønnstakere og pensjonister mv.

For lønnstakere og pensjonister mv., dvs. personlige skattytere som ikke har vært eiere av enkeltpersonforetak i løpet av inntektsåret, er selvangivelsesfristen 30. april i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 4-7 nr. 1 bokstav b. Hvis korrigert selvangivelse ikke leveres innen fristen, anses selvangivelsen levert med de forhåndsutfylte opplysningene.

9.2 Eiere av enkeltpersonforetak

For eiere av enkeltpersonforetak er selvangivelsesfristen 31. mai i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 4-7 nr. 1 bokstav a. Denne fristen gjelder når selvangivelsen leveres elektronisk. Leveres selvangivelsen på papir, skal selvangivelsen leveres senest 30. april, jf. § 1 første ledd bokstav b i forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.

Med enkeltpersonforetak menes enhver virksomhet som eies av en fysisk person. Om kravet til virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Det er uten betydning om virksomheten er registrert som enkeltpersonforetak eller ikke. Avgjørende er om det har foreligget en virksomhet i løpet av inntektsåret.

9.3 Upersonlige skattytere

For aksjeselskaper og andre upersonlige skattytere, jf. sktl. § 2-2 første ledd, er selvangivelsesfristen 31. mai i året etter inntektsåret ved elektronisk innlevering, jf. lignl. § 4-7 nr. 1 bokstav a.

Når selvangivelse for aksjeselskaper mv. leveres på papir, er fristen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. § 1 første ledd bokstav a i forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.

9.4 Særlig om deltakere i deltakerlignet selskap

Skattyter som i løpet av inntektsåret har eid andel i deltakerlignet selskap, har samme frist for å levere selvangivelse som selskapet har frist for å levere selskapsoppgave, dvs. utgangen av mai i året etter inntektsåret. Forutsetningen er at det deltakerlignede selskapet leverer selskapsoppgaven elektronisk. Se § 1 annet ledd i forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.

9.5 Skattytere som lignes ved Oljeskattekontoret

For skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 og som lignes ved Oljeskattekontoret, jf. lignl. § 2-4, er selvangivelsesfristen 30. april i året etter inntektsåret, jf. lign. § 4-7 nr. 1 bokstav b.

9.6 Spesielt om årsregnskapspliktig skattyter med avvikende regnskapsår

Skattyter med avvikende regnskapsår følger de vanlige fristene, se ovenfor. Selvangivelse og næringsoppgave skal omfatte det regnskapsåret som ble avsluttet i foregående kalenderår. For regnskapsår som f.eks. avsluttes 1. februar i år 1, vil leveringsfristen være 31. mai år 2. Ved omlegging til eller fra avvikende regnskapsår, kan regnskapsåret være kortere eller lengre enn 12 måneder, men ikke lengre enn 18 måneder. Selv om regnskapsåret ved omleggingen blir lengre enn 12 måneder, skal selvangivelse med

næringsoppgave likevel aldri omfatte mer enn 12 måneder, se lignl. § 4-4 nr. 2. I slike tilfeller skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsåret skattlegges særskilt. Skattyteren må sende særskilt selvangivelse med næringsoppgave og øvrige vedlegg for dette tidsrommet.

10 Selskapsoppgave

Fristene i lignl. § 4-7 for levering av selvangivelse, gjelder tilsvarende for levering av selskapsoppgave for deltakerlignet selskap, jf. lignl. § 4-9 nr. 6. Dette innebærer at fristen er 31. mai ved elektronisk levering og 31. mars hvis selskapsoppgaven leveres på papir.

11 Andre skjema

Andre skjema som er vedlegg til selvangivelsen følger samme frist som for levering av selvangivelsen.

12 Ektefeller

Selvangivelsesfristen for ektefeller avgjøres særskilt for hver av dem. Dersom ektefellene har forskjellige frister for levering av selvangivelse, og de har behov for å samordne selvangivelsene, f.eks. for å unngå restskatt, kan den ektefellen som har den tidligste selvangivelsesfristen søke om fristutsettelse på individuelt grunnlag, jf. lignl. § 4-7 nr. 3. De særlige reglene om frister for deltakere i deltakerlignet selskap, se pkt. 9.4, gjelder også for ektefeller som har registrert slikt selskap når de er de eneste deltakerne.

13 Nærmere om fristen

Selvangivelsesfristen løper ut kl. 24.00 på fastsatt dato eller den siste dagen det er gitt utsettelse til. Dette gjelder uansett om den dagen er lørdag, søndag, helligdag eller lovfestet høytidsdag.

Selvangivelsesfristen anses overholdt ved rekommandert sending levert til posten før fristens utløp. I praksis godtas postsending når den er sendt før fristens utløp selv om den ikke er rekommandert.

14 Utsettelse

14.1 Individuell søknad om utsettelse

Skattekontoret skal gi utsettelse når skattyteren i skriftlig søknad godtgjør at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen, jf. lignl. § 4-7 nr. 3. For skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, vil en utsettelse gjelde retten til å sende inn en korrigert selvangivelse etter at den ordinære selvangivelsesfristen er utløpt.

Skattyter må ha søkt om utsettelse i rimelig tid før selvangivelsesfristens utløp. Utsettelse kan gis inntil en måned.

14.2 Utsatt selvangivelsesfrist for næringsdrivende som bistås av regnskapsfører eller revisor

Skattekontoret kan etter søknad fra regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av selvangivelse med vedlegg, gi utsettelse med leveringsfristen for en mindre andel av søkerens klienter. Søknaden må være begrunnet og gjelde navngitte skattytere. Utsettelse på dette grunnlaget kan ikke gis lengre enn til 30. juni i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 4-7 nr. 4.

14.3 Forlenget frist etter Skattedirektoratets beslutning

Skattedirektoratet har etter ligningsloven adgang til å forlenge selvangivelsesfristen med inntil en måned for grupper av skattytere, med unntak av skattytere som lignes ved Oljeskattekontoret, jf. lignl. § 4-7 nr. 5.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.

– *Lignl. § 8-2 nr. 1 og 3.*

1 Manglende selvangivelse mv.

1.1 Vilkårene for skjønnsligning

Oppfyller ikke skattyter sin plikt til faktisk å levere selvangivelse og/eller næringsoppgave mv., skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 3. Om hvem som har plikt til faktisk å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, kan aldri skjønnslignes som følge av manglende selvangivelse. Om hvilke skattytere dette gjelder, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister». Unnlatelse av å levere korrigert selvangivelse for skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, kan etter omstendighetene gi grunnlag for skjønnsligning som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger, se pkt. 4. Det kan også være aktuelt med tilleggsskatt på dette grunnlaget, se emnet «Tilleggsskatt».

For skattytere som ikke omfattes av ordningen med leveringsfritak, anses pliktig selvangivelse og/eller næringsoppgave ikke å være levert dersom de(n) ikke leveres før skatteoppgjøret sendes skattyter, jf. lignl. § 10-2 nr. 1.

1.2 Saksbehandlingen ved skjønnsligningen

For at skjønnsligning skal kunne foretas, må ligningsmyndighetene påvise at vilkårene for skjønnsligning er oppfylt, dvs. forvisse seg om at skattyter ikke har levert selvangivelse eller næringsoppgave. Skattyter må varsles om at selvangivelsen eller næringsoppgaven ikke er mottatt, og at formue og inntekt vil bli fastsatt ved skjønn hvis den ikke mottas innen en viss frist.

1.3 Skjønnsfastsettingen

1.3.1 Generelt

Skjønnsfastsettingen skal ligge så nært opp til de faktiske forholdene som mulig, jf. lignl. § 8-1 nr. 1 første punktum. Noen poster kan fastsettes på grunnlag av innkomne kontrolloppgaver. For andre poster, for eksempel virksomhetsinntekt, vil opplysningene være mer begrensede. Det kan da være aktuelt å ta utgangspunkt i selvangivelse for foregående år og andre foreliggende opplysninger. Det kan også være aktuelt å se hen til antatt privatforbruk, formuesbevegelse og inntektsforhold for sammenlignbare skattytere. Grunnlaget for formues- og inntektsskatter skal ikke fastsettes lavere enn ved foregående ligning med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere, se lignl. § 8-2 nr. 3 siste punktum. Det må foretas en selvstendig skjønnsmessig fastsetting for personinntekt, herunder beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak, se sktl. § 12-2. Personinntekten må spesifiseres slik at grunnlaget for trygdeavgift med hhv. lav sats, mellomsats og høy sats fremkommer, jf. ftrl. § 23-3.

For ikke-børsnoterte aksjeselskaper må det fastsettes formuesverdi for aksjene.

Adgangen til skjønnsligning går ikke lenger enn grunnlaget for skjønn tilsier. Er det næringsoppgaven som ikke er levert, vil det bare være næringsinntekten som kan fastsettes ved skjønn.

Vilkårene for skjønnsadgang og oppbyggingen av den skjønnsmessige fastsettingen skal nedtegnes eller protokolleres.

Ligningsmyndighetenes skjønn kan bli satt til side av domstolene dersom skjønnet fremstår som urimelig eller vilkårlig, bygger på feil faktisk grunnlag eller det foreligger feil ved saksbehandlingen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.3.2 Avskrivninger

Har skattyter ikke levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave slik at inntekten må fastsettes ved skjønn, skal det ved skjønnet ikke tas hensyn til saldoavskrivninger i året. Inntekten skal fastsettes til det den antas å ville ha utgjort dersom skattyteren hadde levert oppgaven uten å kreve avskrivninger i året.

1.3.3 Fremførbart underskudd

Har skattyter ikke levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave slik at inntekten må fastsettes ved skjønn, skal det gis fradrag for eventuelt fremførbart underskudd i den fastsatte skjønnsinntekten.

1.3.4 Fremføring av negativ personinntekt

Når skattyter skjønnslignes på bakgrunn av manglende selvangivelse mv., skal det ikke gis fradrag for beregnet negativ personinntekt fra enkeltpersonforetak for tidligere inntektsår, se LRD 13. oktober 2006 (Borgarting) i Utv. 2006/1619.

1.3.5 Gevinst- og tapskonto

Har ikke skattyter levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave slik at inntekten må fastsettes ved skjønn, skal det ved skjønnsfastsettingen inntektsføres 20 % av en eventuell gevinst- og tapskonto som skattyter hadde ved utgangen av forrige inntektsår. Har skattyter negativ gevinst- og tapskonto, skal inntekten fastsettes til det den ville utgjort uten fradragsføring fra gevinst- og tapskonto.

1.3.6 Skjerming

Har skattyter mottatt aksjeutbytte, skal det ved fastsettingen av det skattepliktige utbyttebeløpet tas hensyn til eventuell skjerming, jf. sktl. § 10-12. Tilsvarende gjelder for utdeling til deltakere i deltakerlignede selskaper, jf. sktl. § 10-42.

1.4 Levering av selvangivelse mv. før skatteoppgjøret sendes skattyter

Leveres selvangivelse før skatteoppgjøret sendes skattyter, men likevel så sent at det ikke er praktisk mulig å behandle den før skatteoppgjøret er sendt ut, skal skattekontoret av eget tiltak ta opp ligningen som endringssak.

1.5 Tilleggsskatt

Om tilleggsskatt ved manglende selvangivelse, se emnet «Tilleggsskatt».

1.6 Straff

Om straff ved for sen eller manglende selvangivelse, se lignl. kap. 12 og emnet «Tilleggsskatt».

2 Manglende selskapsoppgave

Leveres ikke selskapsoppgave fra selskap som deltakerlignes etter nettometoden, kan dette medføre at selskapet «skjønnslignes», og resultatet fordeles på de enkelte deltakerne. Om fordelingen, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Ved for sent levert selskapsoppgave ilegges de enkelte deltakerne forsinkelsesavgift, se emnet «Forsinkelsesavgift». Derimot kan det ikke ilegges tilleggsskatt for ikke levert selskapsoppgave.

3 Hva er gyldig selvangivelse

3.1 Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv.

Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister anses alltid gyldig levert når selvangivelsesfristen er utløpt, enten ved faktisk levering innen fristens utløp eller i kraft av ordningen med leveringsfritak.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2 Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende mv.

Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende mv. anses alltid gyldig levert dersom
- den tilsendte selvangivelsen er sendt inn i underskrevet stand, eller
- den er bekreftet elektronisk over internett innen leveringsfristen.

3.3 Selvangivelse for aksjeselskaper mv.

Som levert selvangivelse regnes i utgangspunktet original selvangivelsesblankett i utfylt og underskrevet stand, hvis denne ikke er betegnet som «foreløpig». Det er adgang til å levere selvangivelse i form av datautskrift, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 6. Om elektronisk levering av selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister», pkt. 5.3. Opplysninger om formue og inntekt gitt på en annen måte anses ikke som levert selvangivelse. Hvis en innsendt selvangivelse er så ufullstendig at den er helt uegnet til å kunne benyttes ved ligningsbehandlingen, må det vurderes om selvangivelsen i det hele tatt kan anses å være levert, se LRD 11. april 2003 (Gulating) i Utv. 2003/845.

Er selvangivelsen ikke underskrevet/bekreftet elektronisk på forskriftsmessig måte, bør skattyteren oppfordres til å gjøre dette. Etterkommer ikke skattyteren oppfordringen, vil selvangivelsen anses som ugyldig, dvs. at den betraktes som ikke levert.

4 Mangelfull selvangivelse

4.1 Vilkårene for skjønnsligning

4.1.1 Generelt

Når den innleverte selvangivelsen mv. ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på, kan oppgavene settes til side og grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 1. Det samme gjelder for skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak og de forhåndsutfylte opplysningene, eventuelt supplert med korrigeringer fra skattyter, ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. I følge lignl. § 8-2 nr. 1 gjelder dette bl.a. når
- oppgavene lider av feil, eller regnskapet som oppgavene bygger på ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, og disse forholdene svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet
- oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd, eller som det var grunn til å vente at skattyter kunne oppnå, og skattyteren ikke kan forklare det unormale resultatet
- det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyters oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse

Oppregningen ovenfor er ikke uttømmende.

Andre forhold kan for eksempel være
- uforklart svikt i andre forholdstall enn bruttofortjeneste
- uforklart lav bruttoinntekt (omsetning) i forhold til det som kan forventes ut fra skattyterens forhold

Skjønnsligning kan gjennomføres på grunnlag av ett eller en kombinasjon av flere forhold. Det eller de forholdene som påberopes av skattemyndighetene, må være av en slik karakter at selvangivelsen mv. ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på.

Skjønnsadgangen kan omfatte formue, alminnelig inntekt, personinntekt og skjermingsfradrag. Skjønnsutøvelsen kan bare omfatte de forholdene som gir skjønnsadgang. Ved skjønnsutøvelsen må det tas stilling til hva slags inntektstype som mest sannsynlig er unndratt, slik at det kan benyttes korrekte skatte- og avgiftssatser.

4.1.2 Nærmere om feil ved regnskapet mv.

For at feil ved regnskapet skal gi grunnlag for skjønnsligning, må feilene være av en slik art at de svekker tilliten til det materielle innholdet i regnskapet i sin alminnelighet. Det er ikke nok til å kunne foreta skjønnsligning at det foreligger formelle feil ved regnskapene eller oppgavene, se f.eks. HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000 s. 2014). Det må gjøres en samlet vurdering av feilenes betydning for tilliten til regnskapet. Det materielle

innholdet må være svekket i en slik grad at regnskapet ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Foreligger det feil i enkelte poster, men disse feilene ikke er av en slik karakter at de svekker tilliten til regnskapet i sin alminnelighet, kan disse postene eventuelt fastsettes ved skjønn etter lignl. § 8-1.

Eksempler fra rettspraksis:

– Rt. 1955/98 (Saken gjaldt skjønnsmessig etterberegning av omsetningsavgift. Rettelser som var foretatt i kassedagboken var i strid med gjeldende regler og måtte sterkt kritiseres. Det forelå imidlertid ikke noe som tydet på at rettelsene var foretatt for å endre resultatet. Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting var ikke oppfylt.)
– Rt. 1960/246 (Saken gjaldt omsetningsavgift. Uregelmessighetene i regnskapet ble karakterisert som «alvorlige mangler som svekker tilliten til at regnskapet gir et riktig bilde av forretningens gang og gjør det uskikket som grunnlag for avgiftsberegningen». Det svekket også tilliten at skattyter hadde gitt vekslende eller usikre forklaringer. I tillegg til dette var differansen mellom den teoretisk beregnede bruttoavansen og den regnskapsmessige vesentlig større enn vanlig, uten at skattyter hadde gitt noen tilfredsstillende forklaring på dette. Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting var oppfylt.)
– LRD 3. desember 2001 i Utv. 2002/425 (Agder) (Regnskapsunderlaget led av så vel formelle som materielle mangler, og disse var av en slik art at de var egnet til å svekke tilliten til det innleverte materialet i sin alminnelighet. Ligningen ble likevel opphevet, da skjønnet bygde på uriktige faktiske forutsetninger.)
– LRD 17. desember 2001 i Utv. 2002/438 (Borgarting) (Vilkårene for skjønnsligning av drosjeeiere var oppfylt, da det var mange og sterke holdepunkter for at de regnskapene som lå til grunn for inntektsoppgavene var konstruerte. Bl.a. var skiftlapper ført i ettertid og originale skiftlapper var kastet.)
– LRD 2. april 2002 i Utv. 2002/764 (Borgarting) (Regnskapet inneholdt formelle feil, særlig mht. manglende legitimering av kontantomsetning og utilfredsstillende legitimering av total inntjening. Disse forholdene var i noen grad egnet til å svekke tilliten til regnskapene i sin alminnelighet, men disse svakhetene alene ga ikke grunnlag for skjønnsligning. Vilkårene for skjønnsligning var likevel oppfylt ut fra en samlet vurdering av flere forhold. Ligningen ble imidlertid opphevet som følge av vesentlige svakheter ved skjønnsutmålingen.)

4.1.3 Nærmere om lav bruttofortjeneste

Skjønnsligning kan skje etter lignl. § 8-2 nr. 1 bokstav b dersom bruttofortjenesten avviker fra det normale uten at skattyteren kan gi noen rimelig forklaring på avviket. Det samme gjelder hvis bruttofortjenesten er lavere enn det som det var grunn til å vente at skattyter kunne oppnå. Dette gjelder selv om skattyters oppgaver formelt sett er korrekte. Kravet til avvikets størrelse vil øke jo flere usikre faktorer man må vurdere og med antall skjønnsmessige faktorer. Ligningsmyndighetene må bl.a. vurdere det statistiske materialet opp mot skattyters forklaring på den lave bruttofortjenesten.

Eksempler fra rettspraksis:

– HRD i Utv. 1959/159 (Rt. 1958/231) (Vilkårene for skjønnsligning var oppfylt. Bruttofortjenesten utgjorde 8,6 % av omsetningen, mens bruttofortjenesten i følge ligningsmyndighetenes beregninger på grunnlag av varekjøp og ut fra gjeldende priser skulle ha utgjort 22,08 % av omsetningen.)
– LRD 17. september 1991 i Utv. 1991/1436 (Eidsivating) (Skjønnsligning av snekker hvor bruttoinntekten var mer enn 60 % lavere enn normalt inntektsnivå i bransjen, ble opprettholdt.)
– LRD 11. september 1998 i Utv. 1998/1305 (Eidsivating) (Vilkårene for skjønnsligning var ikke oppfylt for to av tre år. Ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn at skattyter hadde arbeidet fulltid som snekker og hadde ikke tatt hensyn til at han arbeidet redusert tid som følge av ryggplager. For ett av årene var vilkårene oppfylt, da det i tillegg til den lave bruttoinntekten, forelå forhold som var egnet til å svekke tilliten til regnskapet.)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.1.4 Nærmere om lavt privatforbruk og uforklart formuesfremgang

Inntekten kan fastsettes ved skjønn hvis det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyters oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse, jf. lignl. § 8-2 nr. 1 bokstav c. Skjønnsligning kan foretas hvis beregningen viser at det ikke er midler til privatforbruk. Er det midler til privatforbruk, foreligger det skjønnsadgang hvis det beløpet som står til disposisjon for privatforbruk er utilstrekkelig til å dekke de levekostnadene som det er sannsynlig at skattyter har hatt.

Ved vurderingen av skattyters levekostnader kan det tas utgangspunkt i forbruksstatistikk fra Statistisk sentralbyrå. Det må imidlertid legges til grunn hva slags forbruk det er sannsynlig at den enkelte skattyter har hatt. Er det sannsynlig at skattyter har innrettet seg med lavere levekostnader enn gjennomsnittet, legges dette til grunn.

Hevder skattyter å ha dekket privatforbruket ved at han har hatt tilgang til midler som ikke fremgår av selvangivelsen eller gavemeldinger mv., for eksempel i form av gaver/lån fra slektninger eller venner, salg av privat innbo mv., må det normalt kreves at dette er tilfredsstillende dokumentert for at det skal kunne legges til grunn.

Eksempler fra rettspraksis:

– LRD 20. desember 1993 i Utv. 1994/652 (Agder) (Skjønnsligning ble opprettholdt, da det ikke var rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt og familiens sannsynlige privatforbruk.)
– LRD 18. desember 1995 i Utv. 1996/275 (Agder) (Skattyter anførte at han hadde mottatt arv/gave fra moren, solgt et gullur til broren samt hatt korttidsleieinntekter om sommeren, slik at beløpet til disposisjon for privat forbruk var normalt. Vilkårene for skjønnsligning var oppfylt. Retten godtok arv/gave fra moren, men ikke de to andre postene, hvor dokumentasjon ikke var fremlagt før vedtaket.)
– LRD 15. mars 1999 i Utv. 1999/810 (Borgarting) (Skattyters privatforbruk var på grunn av familiens spartanske levemåte fastsatt til 50 % av gjennomsnittsforbruket iht. Statistisk Sentralbyrås forbruksundersøkelse. Diverse lån fra venner o.l. og overførsel fra svigermor ble ikke hensyntatt, da dette ikke var dokumentert. Skjønnsligningen ble opprettholdt.)
– LRD 6. september 1999 i Utv. 1999/1592 (Borgarting) (Drosjeeier ble skjønnslignet som følge av lavt privatforbruk. Påstander om at han hadde private lån som det først på et sent stadium under ligningsbehandlingen ble fremlagt kvitteringer for, ble ikke hensyntatt. Påstander om at han levde meget rimelig i en storfamilie var for dårlig underbygget til at de kunne legges til grunn.)
– LRD 6. september 2002 i Utv. 2002/1218 (Borgarting) (Skjønnsligning som følge av negativt privatforbruk ble ikke ansett som vilkårlig eller urimelig. Opplysninger om støtte fra foreldre og mottatt arv var for lite underbygget til at de kunne legges til grunn.)
– LRD 6. november 2006 i Utv. 2006/1627 (Borgarting) (Det var slikt avvik mellom oppgitte inntekter og antatt privatforbruk for en familie at det var grunnlag for skjønnsligning. Det kunne ikke tas hensyn til nye opplysninger om ytterligere inntekt på vel 65 000 kroner.)

4.2 Forholdet mellom skjønnsligning av selskap og aksjonær

Vilkårene for skjønnsligning må være oppfylt hos den skattyteren som får tillegg i formuen og/eller inntekten. Indikasjonen på inntektssvikt kan imidlertid foreligge hos andre skattesubjekter. For å kunne skjønnsligne skattyteren på grunnlag av slike indikasjoner hos andre, må det være sannsynlig at den uoppgitte inntekten er overført til skattyteren. I aksjeselskap med for eksempel eneaksjonær eller med en hovedaksjonær som har en dominerende innflytelse, vil skjønnsadgang hos selskapet på grunn av bl.a. lav bruttofortjeneste, kunne gi skjønnsadgang hos aksjonæren. Dette gjelder hvis de antatt ikke-bokførte selskapsinntektene ikke kan ettervises i selskapet. Normalt må det da legges til grunn at de ikke bokførte inntektene i selskapet er tatt ut av aksjonæren, med mindre aksjonæren sannsynliggjør noe annet, for eksempel at inntektene er benyttet til ikke-bokførte driftskostnader for selskapet.

Eksempler fra rettspraksis:

– HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056) (Inntekten i et familieselskap ble økt som følge av ikke bokførte inntekter. Midlene kunne ikke påvises i selskapet og det var ikke utgiftsposter som kunne absorbere dem. Når A, som eide samtlige aksjer og var ansvarlig leder og dessuten hadde ansvaret for regnskapsføringen, ikke kunne påvise at midlene var brukt til dekning av ikke bokførte driftsutgifter, måtte det legges til grunn at midlene var tilflytt ham.)
– LRD 8. november 2007 i Utv. 2007/1713 (Borgarting) (Inntekten i et selskap ble økt som følge av at det ved bokettersyn ble avdekket uregistrert salg av øl. Det ble lagt til grunn at inntektene, som ikke ble gjenfunnet i selskapet, var blitt overført til A, som var styreformann og eide 50 % av aksjene.)

4.3 Saksbehandlingen

For å kunne fastsette formue og/eller inntekt ved skjønn, må ligningsmyndighetene påvise at lovens vilkår for skjønnsmessig fastsetting er oppfylt. Selv om skattyter har plikt til å gi faktiske opplysninger av betydning for ligningen, jf. lignl. § 4-1, har ligningsmyndighetene plikt til å foreta undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag, se HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000/2014).

Skattyter skal oppfordres til å imøtegå og/eller kommentere de enkelte forholdene som skjønnsligningen bygger på. Herunder skal han gis anledning til å fremskaffe eventuell dokumentasjon. Dette kan for eksempel være en forklaring på hvor stort privatforbruket hans har vært og hvordan han har finansiert dette.

Hvis skattyter ikke får tilstrekkelig oppfordring til å imøtegå de forholdene som skjønnsligningen bygger på, kan det medføre at skjønnsligningen blir kjent ugyldig. Se for eksempel HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000/2014) (Skjønnsligning ble opphevet som følge av feil ved saksbehandlingen. Ligningsmyndighetene hadde ikke på en klar måte bedt skattyteren om å kommentere utsagn i årsberetningen som av ligningsmyndighetene var tolket slik at omsetning var holdt utenfor regnskapet. Grunnlaget for å tilordne skattyteren et lønnstillegg på akkurat kr 300 000 fremgikk heller ikke av vedtaket).

Om skattyters innsynsrett og forholdet til taushetsplikten i tilfeller hvor de opplysningene som ligningsmyndighetene sitter inne med gjelder andres forhold, se emnet «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.3.

For at det skal foreligge skjønnsadgang må det på grunnlag av de faktiske opplysningene som foreligger i saken – herunder skattyters forklaringer mv. – foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt for at skattyters oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge formues- eller inntektsfastsettingen på.

4.4 Skjønnsfastsettingen

Skjønnsresultatet skal ligge så nært opp til de faktiske forholdene som mulig, jf. lignl. § 8-1 nr. 1. Se også HRD i Utv. 1994/400 (Rt. 1994/260). Innkomne kontrolloppgaver, opplysninger i tidligere års selvangivelser og andre foreliggende opplysninger skal inngå i vurderingen. Ligningsmyndighetene har i en viss grad plikt til å foreta egne undersøkelser for å bringe fram faktum i saken, se HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000/2014).

Adgangen til skjønnsligning går ikke lenger enn grunnlaget for skjønn tilsier. Hvis det for eksempel foreligger feil ved regnskapet for en av skattyters virksomheter, medfører ikke dette at det også kan foretas skjønnsmessig fastsetting av andre inntekter som faller utenfor denne virksomheten.

Ligningsmyndighetenes skjønn kan bli satt til side av domstolene dersom skjønnet fremstår som urimelig eller vilkårlig, bygger på feil faktisk grunnlag eller det foreligger feil ved saksbehandlingen. Om et tilfelle hvor retten kom til at ligningsmyndighetenes verdsettingsskjønn etter sktl. § 13-1 tredje ledd var et fritt forvaltningsskjønn som ikke kunne settes til side da det ikke framsto som vilkårlig eller sterkt urimelig, se HRD i Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025) (Norland).

Vilkårene for skjønnsadgang og oppbyggingen av den skjønnsmessige fastsettingen skal nedtegnes eller protokolleres.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.5 Særlig om kostnader som er betalt kontant

Ved skjønnsfastsettingen skal skattyter som utgangspunkt innrømmes fradrag for fradragsberettigede kostnader som det er sannsynlig at han har hatt. Er det sannsynlig at kostnadene er betalt kontant, gjelder sktl. § 6-51. Etter denne bestemmelsen er det et vilkår for fradrag for betalinger på kr 10 000 eller mer, at betalingen skjer via bank, se nærmere emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 5.

4.6 Tidfesting

Som utgangspunkt skal skjønnsmessig inntektstillegg tidfestes til det inntektsåret inntektene skal tidfestes etter de alminnelige reglene, se emnene: «Tidfesting – kontantprinsippet» og «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Skjønnsmessig inntektstillegg på grunn av uforklart formuesøkning skal tidfestes til det inntektsåret formuesøkningen er konstatert, jf. sktl. § 14-8. Dette gjelder imidlertid ikke hvis skattyter godtgjør at økningen er lagt opp av inntekt som skal skattlegges i et tidligere år. I så fall skal tidfestingen skje i det tidligere året.

4.7 Krav til vedtaket

Fastsettes formue og/eller inntekt ved skjønn, må det for det enkelte inntektsåret fremgå av begrunnelsen hvilket alternativ i ligningsloven § 8-2 som gir hjemmel for skjønnsadgang, og det må fremgå at vilkårene for skjønnsligning er oppfylt. Det må også fremgå av begrunnelsen at de enkelte anførslene fra skattyteren er vurdert og hvilken vekt som legges på disse. Det må også fremgå hvilke momenter som har hatt betydning og som har inngått i vurderingen ved fastsettingen av skjønnsbeløpets størrelse.

Om formelle krav til vedtak i endringssak, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 11.

4.8 Tilleggsskatt

Om tilleggsskatt ved mangelfull selvangivelse, se emnet «Tilleggsskatt».

Sjøfolk

- *Sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, § 2-36 fjerde ledd, § 3-1 åttende ledd, § 5-15 første ledd bokstav e, § 6-61 og § 6-70.*
- *FSFIN § 6-61.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-7.*

1 Sjøfolk bosatt i Norge

1.1 Generelt

Skattytere som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, er skattepliktig hit for all inntekt opptjent om bord på norske skip, dvs. skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) og Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS). Videre er skattytere bosatt i Norge i utgangspunktet skattepliktig for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip, se nedenfor.

Det er ikke særregler for når sjøfolk anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett. Om når en person anses skattemessig bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

1.2 Spesielt om inntekt på utenlandsk skip

1.2.1 Generelt

Skattytere bosatt i Norge etter norsk intern rett er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip. Norge kan imidlertid ha

fraskrevet seg beskatningsretten til sjøfolks hyreinntekt i skatteavtale med skipets hjemland, se emnene om utland. Skattyteren skal likevel ha klassefastsetting som innenlandsboende. Dette gjelder selv om skattyteren anses bosatt i den andre staten etter skatteavtalen med vedkommende land, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.6.

Ved avgjørelse av spørsmål om særskilt ligning, skal det bare tas hensyn til inntekt som er skattepliktig til Norge.

1.2.2 Dokumentasjon

Skattyter som krever særskilt fradrag for sjøfolk i skattepliktig arbeidsinntekt opptjent om bord på utenlandske skip, må på oppfordring kunne dokumentere

- hvilket tidsrom vedkommende har arbeidet om bord
- hva slags type skip arbeidet er utført om bord i
- skipets navn og fartsområde, og
- størrelsen på den inntekten som er oppebåret for det tidsrommet hvor fradraget kreves.

For sjøfolk ansatt om bord i skip i fart må dokumentasjonen være utstedt av rederiet. Se FSFIN § 6-61-4.

Ved ligningen av sjøfolk som arbeider på skip registrert i utlandet, vil det ofte mangle pålitelige inntektsoppgaver. Ligningsmyndighetene kan kreve fremlagt hyreavregning for alle de månedene skattyter opplyser å ha vært på sjøen. Fremlegges samleoppgave, bør denne være spesifisert i grunnhyre, overtid, andre inntekter og feriepenger.

All dokumentasjon kan kreves fremlagt i original. Hyreavregning eller samleoppgaven må være undertegnet av rederiet eller skipets kaptein. De fremlagte hyreoppgavene skal gjelde total inntekt, og ikke bare det beløpet som eventuelt har gått inn i norsk bank på skattyters konto. Det sistnevnte vil ofte tilsvare grunnhyren. Har ikke skattyter hyreoppgaver, kan disse som regel fremskaffes ved at skattyter undertegner et brev stilet til rederiet med anmodning om nye hyreoppgaver som sendes skattekontoret.

1.2.3 Skjønnsmessig fastsetting

Kan ikke pålitelige hyreoppgaver fremlegges, må inntekten fastsettes ved skjønn. Hyre om bord i skip som seiler under bekvemmelighetsflagg kan være høyere enn norsk hyre. Årslønnen kan ikke direkte fastsettes på grunnlag av månedshyrer, idet årslønnen også er avhengig av hvor mange måneders tjeneste den enkelte skattyter har hatt i løpet av året.

2 Diverse spørsmål

2.1 Fri kost og losji

Verdien av fritt opphold om bord på skip er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk eller får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

2.2 Tariffmessig hyretillegg for egen kost

Tariffmessig hyretillegg for egen kost inntil kr 16 500 per år er skattefritt. Har skattyteren bare vært ansatt i deler av inntektsåret, reduseres det skattefrie beløpet forholdsmessig basert på antall dager vedkommende ikke har vært ansatt om bord, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Dersom skattyter mottar hyretillegg ut over dette beløpet, er det overskytende beløpet skattepliktig inntekt.

Det som er nevnt ovenfor gjelder også hyretillegg utbetalt for friperioden på land, under forutsetning av at skattyter ikke har fri kost, kostgodtgjørelse eller krav på fradrag for merkostnader til kost pga. et annet arbeidsoppdrag i denne perioden.

Reglene ovenfor gjelder både på norske og utenlandske skip, og uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk. Om begrensning i fradragsretten for

personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.3.

2.3 Kjøp fra arbeidsgiver/slappkiste

Fordel ved rimelig kjøp fra utsalgssted om bord hvor arbeidsgiver mv. står for innkjøpene, faller inn under de generelle reglene om personalrabatt, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

Kjøp fra slappkiste, dvs. at en av de ansatte om bord forestår innkjøp og drift, medfører ikke noen skattepliktig fordel for den som kjøper fra slappkisten.

2.4 Forlis

Ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis, er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, og uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk eller får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

2.5 Krigsrisikotillegg

Krigsrisikotillegg som er opptjent om bord på skip under fart i erklærte krigssoner, er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, og uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk eller får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

Det er tariffpartene som avtaler (erklærer) når et område er krigssone (Norges Rederiforbund, Norsk Sjømannsforbund, Det norske maskinistforbund og Norsk Sjøoffisersforbund).

Det har ikke foreligget noen avtaler om krigsrisikotillegg gjeldende for inntektsåret 2015 fram til redaksjonens avslutning.

2.6 Annen høyrisikosone (risikotillegg for piratangrep mv.)

Avtaler som inngås mellom tariffpartene om særskilte risikotillegg knyttet til fare for piratangrep mv., omfattes ikke av skattefritaket for krigsrisikotillegg etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Slike tillegg er skattepliktig hyre/lønn.

2.7 Bergingslønn

Bergingslønn er skattepliktig inntekt i medhold av sktl. § 5-1.

2.8 Fradrag for kostnader

2.8.1 Generelt

Sjøfolk har krav på fradrag for kostnader på vanlig måte i tillegg til eventuelt særskilt fradrag for sjøfolk. Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

2.8.2 Minstefradrag

Minstefradrag regnes av brutto lønnsinntekt mv. før særskilt fradrag for sjøfolk. Se for øvrig emnet «Minstefradrag».

2.8.3 Merkostnader til kost

Om vilkår for fradrag og størrelse av fradrag for merkostnader til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12. Når fraværet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen under to døgn, og dette oppholdet inngår som en del av skattyters tjeneste (vakt/beredskap), f.eks. sammenhengende vakter, regnes skattyter ikke for å bo utenfor hjemmet i forhold

til kostfradraget. Om eventuelt fradrag for kost i slike tilfeller, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Det kan legges til grunn at de som oppholder seg om bord på fartøyet eller på overnattingssted på land fordi det ikke er praktisk å reise hjem mellom vaktene, har krav på fradrag på lik linje med andre skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 8.3. Dette kan f.eks. gjelde mannskap på rutegående fartøy som om natten ligger til kai på et sted hvor skattyter ikke kan overnatte hjemme. Nærmere om småutgifter, se pkt. 2.8.4. Mottar skattyter skattefritt hyretillegg eller annen utgiftsdekning for disse tidsrommene, skal hyretillegget/utgiftsdekningen redusere de fradragsberettigede kostnadene. Fradrag for underskudd kan bare kreves når kostnadene beregnes etter laveste sats (brakkesats) eller hvis kostnadene dokumenteres for hele året, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.2.3. Velger skattyter å bli om bord eller på overnattingssted på land til tross for at det er praktisk å reise hjem, har han ikke krav på fradrag. Se for øvrig emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

For sjøfolk er normalt kostnadene dekket av arbeidsgiveren. Det gis ikke fradrag uten at skattyter godtgjør at han har dekket kostnadene selv. Tariffmessig hyretillegg for egen kost om bord er ment å dekke kostnader til kost, men ikke småutgifter. Krever skattyter fradrag for faktiske merkostnader til kost (redusert med kostbesparelse) for tidsrom vedkommende er i tjeneste om bord, skal samlet mottatt skattefritt hyretillegg redusere de fradragsberettigede kostutgiftene eksklusive småutgifter. Om skattefritak for tariffmessig hyretillegg, se pkt. 2.2. I den utstrekning de fradragsberettigede kostnadene overstiger det totale hyretillegget, er det overskytende fradragsberettiget. Et eventuelt overskudd på hyretillegget er bare skattepliktig inntekt for den delen som overstiger skattefritt hyretillegg etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Ved beregningen skal det også tas hensyn til skattefritt tariffbestemt hyretillegg mottatt for ferie- og avspaseringsperioder.

2.8.4 Småutgifter

Sjøfolk som av hensyn til arbeidet bor utenfor hjemmet, og har fri kost om bord, skal ha fradrag for småutgifter med kr 100 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-3-7. Forutsetningen er at det ikke er åpenbart at den vesentligste del av småutgiftene er dekket av arbeidsgiver. Har skattyter tariffmessig hyretillegg for egen kost, anses dette ikke å inkludere småutgifter. Skattyter skal da ha fradrag for småutgifter uten at disse avkortes mot hyretillegget.

Når fraværet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen under to døgn, og dette oppholdet inngår som en del av skattyters tjeneste (vakt/beredskap), f.eks. sammenhengende vakter, regnes skattyter ikke for å bo utenfor hjemmet, og har derfor ikke krav på fradrag for småutgifter. Skyldes fraværet (under 48 timer) om natten ikke vakt/beredskapstjeneste, men at skattyter er avskåret fra å reise hjem pga. manglende kommunikasjoner, har han krav på fradraget.

Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

Nytt for 2016

Fradragsretten for ulegitimerte småutgifter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.4 side 84 flg. Hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, er det fortsatt fradragsrett for dokumenterte småutgifter etter sktl. § 6-13.

3 Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)

3.1 Generelt

3.1.1 Hovedregel

Sjøfolk som har sin hovedbeskjeftigelse om bord på skip i fart, har krav på et særskilt fradrag i alminnelig inntekt (sjømannsfradrag) med 30 % av skattepliktig inntekt om bord. Fradraget er begrenset til kr 80 000. Se sktl. § 6-61. Om beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

Ved ligningen kan en normalt legge til grunn innrapporterte opplysninger fra arbeidsgiver om hvilken inntekt som skal inngå i grunnlaget.

3.1.2 Statsloser

Statsloser har ikke krav på særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 annet ledd annet punktum.

3.1.3 Eier av skipet mv.

Eier av skipet, herunder medeier, kan kreve særskilt fradrag for sjøfolk i inntekt som skriver seg fra eget arbeid om bord, i den stillingen vedkommende har om bord.

3.1.4 Ektefeller

Dersom begge ektefeller har inntekt som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, gjelder maksimumsgrensen for hver av dem.

3.1.5 Barn

Barn har krav på særskilt fradrag for sjøfolk når de har inntekt som fyller kravene.

3.1.6 Dødsfall

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk avkortes ikke om skattyter dør i løpet av året.

3.1.7 Bosatt i Norge en del av året

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk avkortes ikke om skattyter bare har vært bosatt i Norge en del av året, f.eks. på grunn av inn- eller utflytting.

3.1.8 Etterbetaling

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk skal ikke økes selv om skattyter får utbetalt og skattlegges for sjøinntekt opptjent i tidligere år i tillegg til årets sjøinntekt. Dette gjelder også om skattyter ikke har utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i de tidligere årene. Om eventuell ettergivelse av merskatt, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

Skattyter skal videre ha særskilt fradrag for sjøfolk beregnet på vanlig måte i et inntektsår hvor han får etterbetalt sjøinntekt for et tidligere år under forutsetning av at vilkårene for slikt fradrag var oppfylt i opptjeningsåret. Dette gjelder selv om han ikke har vært til sjøs i utbetalingsåret og hadde utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i opptjeningsåret. I denne forbindelsen anses ikke ordinær utbetaling av feriepenger som etterbetaling.

3.1.9 Fiske-/sjøinntekt

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk skal ikke reduseres selv om skattyter også har krav på særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i samme inntektsår. Om avkortning av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i slike tilfeller, se emnet «Fiske», pkt. 9.2.

3.1.10 Underskudd

Skattyter skal ha særskilt fradrag for sjøfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd i nettoinntekten. Samlet underskudd som inkluderer særskilt fradrag for

sjøfolk, overføres til fradrag hos ektefelle eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er til stede, se emnet «Underskudd».

3.2 Vilkår knyttet til skipet mv.

3.2.1 Hovedregel

Inntekten må være opptjent om bord på skip i fart, jf. sktl. § 6-61 annet ledd og FSFIN § 6-61-1. Som skip i fart regnes som hovedregel

- marinefartøy med kommando heist, uavhengig av størrelse og seilt distanse
- skip i utenriksfart, som har eget fremdriftsmaskineri, uavhengig av skipets størrelse og utstrekning på skipets fartsområde
- skip som er på 100 brutto registertonn eller mer og har eget fremdriftsmaskineri og ikke omfattes av unntakene nedenfor.

3.2.2 Unntak

Som skip i fart regnes ikke følgende fartøy selv om de er på 100 brutto registertonn eller mer og har eget fremdriftsmaskineri:

- ferge eller passasjerfartøy som bare går i rutetrafikk mellom norske havner og rutens distanse mellom første og siste anløpssted er under 300 nautiske mil, jf. sktl. § 6-61 annet ledd tredje punktum. Distansen må beregnes til den faktiske utseilte distansen fra rutens utgangspunkt til rutens endepunkt, slik at det bl.a. må tas hensyn til forlengelse av ruten pga. anløpssteder underveis. Det skal ikke tas hensyn til forlengelse av ruten som skyldes at samme distanse seiles mer enn en gang. jf. FIN 9. september 1997 i Utv. 1997/1291
- skip som i det vesentlige går i fart på norske innsjøer og elver, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav c
- skip som er i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav d. Dersom utseilt distanse overstiger 30 nautiske mil i mer enn 2/3 av inntektsåret, anses skipet for å være i fart. Seiler skipet bare deler av året, gjelder kravet forholdsmessig. Utseilt distanse er distansen mellom turens utgangspunkt og det lengst bortliggende anløpssted for turen, målt etter den direkte skipsleia mellom disse to punktene, uten hensyn til anløpshyppigheten underveis
- losjiskip eller skip som brukes som arbeidsplattform, misjonsskip, teaterskip o.l., i eller mellom norske havner, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav e
- skip som tilhører eller drives av Forsvaret, men som ikke har kommando heist, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav f
- lystfartøy, representasjonsfartøy, skyssfartøy o.l., jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav g
- fiske- og fangstfartøy, men bare for den tiden fartøyet brukes til fiske og fangst, herunder fart til og fra fiske- og fangststedene og frakt av egen fisk og fangst, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav h
- fartøy i petroleumsvirksomheten for så vidt angår undersøkelse, leteboring, utvinning, utnyttelse og rørledningstransport, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav i. Denne begrensningen gjelder ikke på fartøy som driver forsynings-, beredskaps-, og ankerhåndteringstjeneste, seismiske eller geologiske undersøkelser og annen sammenlignbar virksomhet, samt konstruksjons-, rørleggings- eller vedlikeholdsaktivitet.

3.2.3 Tjeneste mens skipet ligger ved land

Skattytere som bare er ansatt for tjeneste om bord i den tiden skipet ligger ved land, f.eks. på grunn av verkstedsopphold eller opplag, har ikke krav på særskilt fradrag for sjøfolk.

Skattytere som har tjenestegjort om bord mens skipet var i fart før oppholdet ved land og/eller som skal tjenestegjøre om bord når det settes i fart, har krav på særskilt fradrag for sjøfolk i inntekt for tjeneste om bord mens skipet ligger ved land. Dette gjelder også under opplag for ubestemt tid. Skattyter vil i disse tilfellene ha krav på særskilt fradrag for sjøfolk selv om han ikke tilbringer natten om bord.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om et tilfelle hvor det ikke ble innrømmet særskilt fradrag for sjøfolk mens fartøyet lå ved land, se LRD (Gulating) 23. januar 2004 i Utv. 2004/271. (Etter verftsoppholdet skulle skipet ikke settes i fart men brukes som produksjonsfartøy i oljevirksomhet.)

3.2.4 Tjeneste under bygging av skip

Skattytere som fører tilsyn med skip under bygging, har rett til særskilt fradrag for sjøfolk i dette tidsrommet såfremt skipet fyller vilkårene når det settes i fart og skattyteren skal tjenestegjøre i stilling om bord når skipet kommer i fart. Retten til særskilt fradrag for sjøfolk faller bort dersom forutsetningen ikke blir oppfylt. Særskilt fradrag for sjøfolk gitt i slik inntekt ved tidligere ligning skal omgjøres ved endringssak.

Om skatteplikten for inntekt ved opphold i utlandet under byggingen, se emnene om utland.

3.3 Vilkår knyttet til personen

3.3.1 Generelt

Vilkår for å få særskilt fradrag for sjøfolk er bl.a. at

- arbeid om bord på skip i fart må være skattyters hovedbeskjeftigelse i den tiden arbeidet pågår, og
- skattyter må ha arbeidet om bord i til sammen minst 130 dager i inntektsåret. Se likevel nedenfor om virkningen av at det er inngått tariffavtale som forutsetter 130 dager i gjennomsnitt

jf. sktl. § 6-61 annet ledd.

Det er ikke noe vilkår at skattyter arbeider for skipets reder mv. eller at arbeidet om bord er av den art som tradisjonelt ble utført av sjøfolk.

3.3.2 Minst 130 dager i året

I tillegg til kravet om hovedbeskjeftigelse er det i utgangspunktet et krav at skattyter faktisk har arbeidet om bord i til sammen 130 dager i samme inntektsår. Flytter skattyter arbeidsplass fra ett skip til et annet, gjelder summen av dager på de skipene som fyller vilkårene. Det stilles ikke noe krav om minstetid per dag for at dagen skal tas med i beregningen. Har skattyter deltidsarbeid, telles hver arbeidsøkt han faktisk har vært om bord. I denne sammenheng er det ikke avgjørende om inntekten ikke anses skattepliktig til Norge, for om vilkåret om minst 130 dager om bord er oppfylt. Se nedenfor om hvilke inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget.

Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til særskilt fradrag for fiske og dels i arbeid som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, er det tilstrekkelig at arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 fjerde ledd. Om rett til særskilt fradrag for fiskere for eventuelt ubenyttet del av maksimalbeløpet, se emnet «Fiske», pkt. 9.2.

Sykdomsperioder inngår i beregningen av om skattyter har arbeidet om bord i 130 dager uavhengig av sykdommens varighet. Forutsetningen er at sykepenger erstatter hyre mv som ville kvalifisert til særskilt fradrag for sjøfolk og at det kan dokumenteres at skattyter skulle ha arbeidet om bord. Tilsvarende gjelder ved omsorgspermisjon hvor det ytes foreldrepenger fra folketrygden, se Utv. 1998/ 1404. Dager skattyter skulle ha arbeidet om bord, men ikke har hatt mulighet til å komme om bord som følge av uforutsette hendelser utenfor skattyterens kontroll, slik som for eksempel dårlig vær, inngår i beregningen av om skattyter har arbeidet om bord i 130 dager.

En begrenset periode hvor skattyter må utføre arbeid på land pga. helsemessige årsaker eller graviditet, kan også inngå i beregningen. Det må kunne dokumenteres med legeerklæring at arbeid om bord ikke er forsvarlig, og at arbeidet på land skjer i stedet for sykemelding.

3.3.3 130-dagerskravet der arbeidsforholdet er omfattet av tariffavtale

Selv om skattyter har arbeidet om bord mindre enn 130 dager, anses vilkåret likevel oppfylt for arbeidstaker som er ansatt for arbeid om bord når arbeidsforholdet direkte

omfattes av en tariffavtale som forutsetter minst 130 arbeidsdager i gjennomsnitt om bord i løpet av året på skip i fart som kvalifiserer til særskilt fradrag for sjøfolk, jf. FSFIN § 6-61-2 første ledd. Det samme gjelder om skattyter har inngått en arbeidsavtale hvor det formelt er nedfelt at han er bundet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager i året om bord, dersom arbeidsgiveren er part i tariffavtalen. Det er ikke nødvendig at arbeidstaker er medlem av den organisasjonen som har inngått tariffavtalen.

Inneholder tariffavtalen bestemmelser om arbeidsgivers styringsrett når det gjelder om vedkommende arbeidstaker skal arbeide om bord på kvalifisert skip, på land etc., anses tariffavtalen ikke å fylle vilkårene i FSFIN § 6-61-2. Det samme vil gjelde dersom det fremgår at arbeidstaker skal veksle mellom arbeid på land, skip som ikke fyller vilkårene og kvalifisert skip.

Hvis arbeidstakers arbeidsavtale ikke medfører at han er bundet til å oppfylle en tariffavtales bestemmelse om 130 dager om bord per år, må kravet om 130 faktiske dager om bord i samme inntektsår være oppfylt før fradrag gis.

Har skattyter begynt sent eller sluttet tidlig i året slik at han arbeider under 130 dager om bord, kan han likevel få særskilt fradrag for sjøfolk dette året, jf. FSFIN § 6-61-2 annet ledd. Forutsetningen er at arbeidstakeren er omfattet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord per år, og at han arbeider om bord henholdsvis hele året etter at han startet, hele året før han sluttet, eller at han faktisk oppfyller 130-dagerskravet i minst ett av årene, se FIN 24. november 1997 i Utv. 1998/434.

Kortvarig arbeid om bord (under 130 dager) som vikar eller annet korttidsarbeid, gir isolert sett ikke rett til særskilt fradrag for sjøfolk. Dette gjelder selv om ansettelsen omfattes av en tariffavtale som forutsetter 130 dager om bord i gjennomsnitt per år.

For skattyter som blir permittert som følge av mindre arbeid, vil vilkåret om 130 dager om bord likevel måtte anses oppfylt så lenge tariffavtalen skattyter er omfattet av forutsetter 130 dager om bord. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538. Om at dagpengene i samme periode likevel ikke inngår i beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

Skattyter som mottar arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap 11, anses for samme tidsrom ikke å være omfattet av en tariffavtale med aktuell tjenesteplikt om bord. Det samme gjelder tidsrom hvor skattyter mottar uføretrygd etter ftrl. kap. 12. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538.

3.4 Beregningsgrunnlaget

3.4.1 Generelt

Enhver skattepliktig godtgjørelse som skattyter får utbetalt og som gjelder vederlag for arbeid om bord, eller som skal erstatte slikt vederlag, inngår i grunnlaget for beregning av særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 tredje ledd. Dette gjelder f.eks.

- brutto lønn
- skattepliktig overskudd på utbetalte utgiftsgodtgjørelser som skal behandles etter nettometoden
- skattepliktig del av tariffmessig hyretillegg
- serverings- og drikkepenger
- foreldrepenger under forutsetning av at arbeidsforholdet ikke er opphørt. Foreldrepenger utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget
- sykepenger som trer i stedet for hyre. Sykepenger utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget
- hyre og likestilte ytelser ved sykdom eller skade som trer i stedet for inntekt om bord
- kurshyre (ekstra lønn betalt av arbeidsgiver ved kurs i avspaseringsperioder)
- verdien av skattepliktige naturalytelser som er innvunnet ved arbeid om bord som sjømann. Dette gjelder selv om naturalytelsen gjelder ytelser på land, som f.eks. fri bil eller fri bolig
- fortjeneste ved salgsvirksomhet om bord.

Som inntekt av arbeid om bord regnes ikke inntekt oppebåret som ledd i selvstendig virksomhet om bord, jf. FSFIN § 6-61-3 annet ledd. Om inntekt av slappkistesalg, se pkt. 3.4.4.

Om inntekt opptjent i tjeneste mens skipet ligger ved land eller er under bygging, se pkt. 3.2.3 og pkt. 3.2.4.

3.4.2 Dagpenger, arbeidsavklaringspenger og uføretrygd

Dagpenger ved arbeidsledighet inngår ikke i beregningsgrunnlaget. Dette gjelder også dagpenger under permittering. Arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11 inngår heller ikke i grunnlaget. Det samme gjelder uføretrygd etter ftrl. kap 12. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538.

3.4.3 Ventehyre

Etter administrativ praksis inngår også ventehyre i land inntil 6 mnd. i grunnlaget for beregning av særskilt fradrag for sjøfolk når ventehyren har forbindelse med tjeneste om bord i skip som fyller vilkårene.

3.4.4 Slappkiste

Netto overskudd som skattyter har hatt ved sin salgsvirksomhet om bord inngår i beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk.

Eventuell skattepliktig fordel ved skattyters rimelig kjøp fra utsalgssted drevet av arbeidsgiver mv., inngår i beregningsgrunnlaget.

3.4.5 Eier av skipet

Skattytere som eier skipet skal ha særskilt fradrag for sjøfolk for det tidsrommet de selv arbeider om bord. Beregningsgrunnlaget for fradraget for det tidsrom eier(e) arbeider om bord, settes til tariffmessig hyre for den stillingen eier(e) har om bord, jf. FSFIN § 6-61-3 første ledd. Beregningsgrunnlaget kan likevel ikke settes høyere enn eier(e)s netto virksomhetsinntekt av skipet etter fradrag for gjeldsrenter vedrørende virksomheten.

Beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk kan ikke trekkes ut av virksomhetsinntekten og behandles som lønnsinntekt, bortsett fra når skipet er eid av et kommandittselskap, skattyter er kommandittist i selskapet som eier skipet og kommandittselskapet har valgt å behandle utbetalingen som lønn.

3.4.6 Skattefrie inntekter

Alle inntekter som ikke anses som skattepliktige etter norsk intern rett eller som ikke skattlegges i Norge pga. skatteavtale, skal holdes utenfor beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk. Dette vil f.eks. gjelde

- verdien av fritt opphold om bord på fartøy og tariffmessig hyretillegg for egen kost inntil kr 16 500 per år. Nærmere om skattefritak for tariffmessig hyretillegg, se pkt. 2.2.
- ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis
- krigsrisikotillegg som er opptjent under fart i erklært krigssone
- skattefri del av sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere utbetales til arbeidstakere ved oppsigelse, se emnet «Sluttvederlag»
- etterlønn inntil 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp
- særskilt fastsatt uniformsgodtgjøring
- skattefritt stipend under utdanning, se emnet «Stipend».

3.4.7 Dødsfall

Lønn som er opptjent før skattyter dør, men som tidfestes etter dødsfallet og derfor skattlegges hos arving/gjenlevende ektefelle eller dødsbo, inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

3.4.8 Lønn under skolegang

Lønn mv. under skolegang i land går i utgangspunktet ikke inn i grunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk. Lønn under kurs i avspaseringsperiode skal likevel inngå i beregningsgrunnlaget.

3.5 Flere kommuner

Særskilt fradrag for sjøfolk er ikke et fordelingsfradrag. Fradraget gis i bostedskommunen.

4 Formelle regler

4.1 Innrapportering av lønn mv.

Arbeidsgiver skal innrapportere inntekten på vanlig måte, se emnet «Lønnsopplysningsplikt». Grunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk skal framgå av innrapporteringen.

4.2 Selvangivelse

Sjøfolk skal ta sjøinntekten med på selvangivelsen. Om plikten til å levere selvangivelse og fristen for dette, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister». Særskilt fradrag for sjøfolk må kreves i selvangivelsen.

5 Skattested

Om hvilken kommune i Norge en person er skattepliktig til, se emnet «Skattestedet».

Sjøfolk som faktisk har flyttet fra Norge, men som fortsatt anses skattemessig bosatt i Norge, anses skattemessig bosatt i rederiets kontorkommune dersom vedkommende ble overført til ligning i denne kommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, se sktl. § 3-1 åttende ledd.

6 Sjøfolk bosatt i utlandet

Sjøfolk som er skattemessig bosatt i utlandet, lignes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntekt om bord på norske skip som nevnt ovenfor.

Om skatteplikten, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.4.

Skadeserstatning

- *Sktl. § 5-10 bokstav e, § 5-15 første ledd bokstav a, h, k og m, § 5-42 bokstav a og § 5-43 første ledd bokstav g.*
- *Lignl. § 5-2 nr. 1.*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-5-10 til 5-5-15.*

1 Formue

1.1 Skatteplikt

1.1.1 Hovedregel

Utestående krav på skadeserstatning er som hovedregel skattepliktig formue for skadelidte og gjeld for den ansvarlige. Den ansvarlige vil i regelen være skadevolderen eller et forsikringsselskap.

1.1.2 Unntak

Krav på erstatning i form av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, f.eks. pensjoner, regnes ikke som skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Tilsvarende regnes erstatningen ikke som fradragsberettiget gjeld for debitor før kravet er forfalt, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav c. Om hva som er periodiske ytelser, se emnet «Formue», pkt. 4.4.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om formuesbeskatning av livrenteforsikring som er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskade før 6. oktober 2006, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 2.2.

Om unntak fra formuesskatteplikten for visse engangserstatninger og forsikringsutbetalinger for personskader og tap av forsørger til barn og ungdom som ikke har fylt 22 år i inntektsåret, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 1.3.

1.2 Verdsetting

Som formue regnes det fastsatte erstatningsbeløp. Er beløpet ikke fastlagt skal det fastsettes skjønnsmessig, f.eks. hvis det er erkjent at det foreligger erstatningsansvar, men det er tvist om erstatningens størrelse. Er selve grunnlaget for kravet omtvistet, kan verdien i regelen settes til null både for skadelidte og for den som skal betale erstatningen.

Krav på f.eks. brannskadeerstatning kan ikke formuesbeskattes for så vidt angår den del av erstatningen som etter forsikringsvilkårene bare blir utbetalt såfremt en betingelse inntrer, f.eks. at skaden utbedres eller ny bygning oppføres, se sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og FIN 10. februar 1964 i Utv. 1964/22.

2 Inntekt

2.1 Tingskade i inntektsgivende aktivitet

2.1.1 Omsetningsgjenstander

Erstatning for hel eller delvis ødeleggelse av omsetningsgjenstander i inntektsgivende aktivitet er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

2.1.2 Driftsmiddel, hel ødeleggelse

Om behandling av erstatningsbeløp i forbindelse med hel ødeleggelse (realisasjon) av driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Er skaden på et driftsmiddel meget omfattende, kan dette etter omstendighetene likestilles med hel ødeleggelse.

Om hva som er ufrivillig realisasjon og om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «Betinget skattefritak».

2.1.3 Driftsmiddel, delvis ødeleggelse

Får skattyter erstatning for delvis ødeleggelse av driftsmiddel i inntektsgivende arbeid eller aktivitet, skal kostnadene til utbedringen avregnes mot erstatningen. Overstiger kostnadene erstatningen, må det overskytende behandles enten som vedlikehold eller påkostning. Om denne grensen, se emnet «Vedlikehold». Vedlikeholdsdelen kan da fradragsføres, mens påkostningsdelen må aktiveres. Eventuell ubenyttet erstatning skal redusere inngangsverdien for driftsmidlet. Dette gjelder selv om saldoen/inngangsverdien blir negativ. Om behandling av negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 10. Negativ saldo i saldogruppene b og e til i skal ikke føres på gevinst- og tapskonto, men skal inngå i et eventuelt gevinstoppgjør ved en eventuell senere realisasjon eller uttak av driftsmidlet. I praksis kan en godta at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene til vedlikehold og/eller reparasjon fradragsføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Hvis utbedring ikke er gjennomført ved avgivelsen av selvangivelsen for utbetalingsåret, men det er sannsynlig at utbedring vil bli foretatt, kan skattyter vente med nedskrivningen inntil det er klart at det vil være et ubenyttet erstatningsoppgjør.

2.1.4 Ekspropriasjon

Ved tvangsavståelse av fast eiendom, skal erstatningsbeløp som knytter seg til den avstått eiendommen behandles som vederlag ved realisasjon av eiendommen.

Om betinget skattefritak, se emnet «Betinget skattefritak».

2.1.5 Ulempeerstatning

Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av en del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning som skal kompensere for verdiforringelse på den gjenværende del av eiendommen, skal ulempeerstatningen redusere inngangsverdien for den gjenværende delen. Dette gjelder i den grad erstatningen ikke benyttes til å avhjelpe ulempene. Nedskrivning av kostprisen skal foretas selv om ulempeerstatningen overstiger inngangsverdien for eiendommen, slik at inngangsverdien blir negativ.

2.1.6 Tapt inntekt/avkastning/avsavn

Erstatning for tapt inntekt/avsavn/avkastning av driftsmidler i inntektsgivende arbeid eller aktivitet er skattepliktig inntekt. Tilsvarende gjelder hvor det for eksempel i forbindelse med en ekspropriasjon eller tiltak på en naboeiendom ytes erstatning for økte kostnader i en begrenset periode. Ytes det erstatning på varig basis i form av et engangsbeløp, må erstatningen anses å gjelde verdinedgang på selve driftsmidlet. Om slik erstatning, se pkt. 2.1.5.

2.2 Annet formuestap i inntektsgivende aktivitet

Erstatning for økonomisk tap i inntektsgivende aktivitet som ikke gjelder tingskade, er skattepliktig når erstatningen trer i stedet for skattepliktige inntekter. Erstatning som trer i stedet for skattefrie inntekter, er ikke skattepliktig. Dette gjelder for eksempel hvis erstatningsbeløpet skal kompensere for bortfall av inntekt som ikke er skattepliktig til Norge.

Påføres skattyter økte kostnader som følge av en skadevoldende handling og erstatningen skal dekke fradragsberettigede kostnader, skal erstatningsbeløpet redusere det fradragsberettigede beløp. Er kostnadene til å gjenopprette skaden allerede fradragsført, skal erstatningsbeløpet inntektsføres.

Skal erstatningsbeløpet dekke kostnader som ikke er fradragsberettigede, vil erstatningsbeløpet ikke være skattepliktig. Dette gjelder for eksempel erstatning for økt skattebelastning som følge av ansvarsbetingende feil begått av virksomhetens skatterådgiver.

2.3 Tingskade utenfor inntektsgivende aktivitet

2.3.1 Hovedregel

Ved hel ødeleggelse (realisasjon) av formuesobjekt utenfor inntektsgivende aktivitet, er gevinst ved realisasjonen skattepliktig i samme utstrekning som gevinst i forbindelse med annen realisasjon (f.eks. et salg) ville vært skattepliktig. Tilsvarende vil et eventuelt tap i forbindelse med erstatningsoppgjør kunne være fradragsberettiget. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «Betinget skattefritak».

Delvis skade på formuesobjekt anses ikke som realisasjon. Erstatning for slik skade vil derfor ikke være skattepliktig inntekt. Dette gjelder også ikke-avskrivbar boligeiendom som delvis er brukt i virksomhet. Om hva som regnes som en realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Erstatning for verdiforringelse nedskrives på formuesobjektets kostpris, i den grad erstatningen ikke er benyttet til reparasjon av formuesobjektet. Slik nedskrivning skal foretas selv om inngangsverdien blir negativ. Om ulempeerstatning på gjenværende eiendom, se pkt. 2.1.5.

2.3.2 Bolig/fritidseiendom

Om skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved erstatning for hel ødeleggelse av bolig og fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon».

2.3.3 Innbo og løsøre

Erstatning for skade på innbo og løsøre til eget privat bruk er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder også bil som ikke er avskrivbar yrkesbil.

2.3.4 Erstatning utmålt som arbeidsvederlag

Dersom en skattyter som mottar en erstatning for delvis skade på et formuesobjekt utenfor inntektsgivende aktivitet, reparerer skaden selv, er ingen del av erstatningen skattepliktig. Det forekommer også at skattyter utfører reparasjonen selv når skaden skal dekkes av et forsikringsselskap. I slike tilfeller utmåles erstatningen fra forsikringsselskapet etter en timesats for skattyters arbeid. Denne del av utbetalingen anses ikke som skattepliktig arbeidsvederlag, men som en skattefri skadeserstatning, jf. FIN 27. november 1985 i Utv. 1985/676.

Det må imidlertid tas standpunkt til om verdiskapningen ved skattyters arbeid er skattepliktig fordel ved arbeid uavhengig av erstatningsutbetalingen, se f.eks. emnet «Bolig – eget arbeid».

2.3.5 Dekning av private kostnader

Erstatning for dekning av private kostnader er ikke skattepliktig inntekt.

2.3.6 Avkastning

Erstatning for tapt avkastning er skattepliktig inntekt hvis avkastningen ville vært skattepliktig.

2.3.7 Avsavn

Erstatning for avsavn utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel dekning av boutgifter i en gjenoppbyggingsperiode etter brannskade.

2.4 Erstatning mv. for økonomisk tap ved personskade og dødsfall

2.4.1 Dødsfall

	Skattepliktig
Engangserstatning for tap av forsørger	Nei
Etterlattepensjon mv. som følge av tap av forsørger	Ja
Pensjon fra pensjonsforsikring, livrente o.l. utbetalt etter tap av forsørger	Ja
Livsforsikringsbeløp, se emnene om Forsikring	

2.4.2 Personskade

	Skattepliktig
Engangserstatning for fremtidig økonomiske tap ved tap av hele eller deler av ervervsevnen. (Legeattest til dokumentasjon av tap av ervervsevnen bør foreligge om ikke forholdet er klart.)	Nei
Tap i erverv frem til tidspunkt for erstatningsutmålingen og/eller for et avgrenset fremtidig tidsrom. Sammenhengen mellom tap i erverv for et begrenset tidsrom og erstatning må ikke være for fjern. For eksempel vil erstatning for tap som følge av forlenget skolegang ikke anses som skattepliktig.	Ja
Periodiske ytelser, også om engangserstatning for samme skade ikke ville vært skattepliktig. Om unntak for ménerstatning/invaliderenter ved yrkesskader, se nedenfor. (Grensen mellom engangserstatning i avdragsform og periodiske ytelser bestemmes av om dødsfallsrisikoen er knyttet til ytelsens samlede omfang. Skal antall terminer løpe uavhengig av inntrådt dødsfall, regnes ytelsene som avdrag på engangserstatning.)	Ja
Erstatning for lidte og fremtidige utgifter	Nei
Erstatning for tapt hjemmearbeidsevne	Nei

Ved personskade blir ofte inntektstap og tap i fremtidig ervervsevne slått sammen i én post ved innrapporteringer fra forsikringsselskapene eller i opplysningsgrunnlaget på annen måte. Hvis dette er tilfelle, eller det er grunn til å anta at dette er tilfelle, må nærmere undersøkelser foretas og postene fordeles skjønnsmessig i en skattepliktig og en ikke-skattepliktig del.

Om etterlønn/etterpensjon, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

2.5 Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade.

2.5.1 Invaliderenter/invalidepensjoner mv.

Visse invaliderenter/invalidepensjoner som gis til dekning av ikke-økonomisk skade, anses ikke som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav g.

Arbeidstaker som er blitt påført silikose/asbestskader e.l. før den 1. januar 1971, kan ha fått erstatning etter lov 12. desember 1958 nr. 10 om yrkesskadetrygd. Den del av ytelsen som skal dekke ikke-økonomisk tap, er ikke skattepliktig inntekt.

2.5.2 Ménerstatning, oppreisning og yrkesskadeerstatning

Engangserstatning for ikke-økonomisk skade, f.eks. ménerstatning og oppreisning i og utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet, er ikke skattepliktig inntekt når utbetalingen er eller kunne ha vært foretatt med hjemmel i lov 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning (skadeserstatningsloven) § 3-2, § 3-5 eller § 3-6, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav h. Det vil f.eks. være tilfelle når noen har fremsatt uttalelser som er åpenbart ærekrenkende i strafferettslig forstand og erstatningen klart knytter seg til dette forhold. Tilsvarende gjelder oppreisning gitt som engangserstatning med hjemmel i lov 9. juni 1978 nr. 45 (likestillingsloven) § 17, lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 13-9, lov 3. juni 2005 nr. 33 (diskrimineringsloven) § 14 og lov 20. juni 2008 nr. 42 (diskriminerings- og tilgjengelighetsloven) § 17. Det må fremstå som utvilsomt at beløpet ikke gjelder erstatning for økonomisk skade. Om skattefritak spesielt i forbindelse med usaklig oppsigelse eller avskjed, se pkt. 2.7.3.

Det er heller ikke skatteplikt for ménerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17. Skattefritaket gjelder for alle de nevnte typer erstatninger selv om de eventuelt er utbetalt i form av periodiske ytelser så lenge skattyteren lever.

Kompensasjon/erstatning til ansatt som er truet med vold eller våpen anses som oppreisning (skattefri). Belønning til ansatt som avverger tyveri eller ran, vil imidlertid anses som lønn.

2.5.3 Periodiske ytelser

I utgangspunktet er periodiske ytelser skattepliktig inntekt, selv om de utbetales i forbindelse med ikke-økonomisk skade.

Yrkesskadeerstatning for ikke-økonomisk skade etter ftrl. § 13-17 anses likevel ikke som skattepliktig inntekt selv om den utbetales i form av periodiske ytelser så lenge skattyteren lever, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav h. Tilsvarende gjelder ménerstatning ytt av skadevolder eller forsikringsselskap, jf. skadeserstatningsloven § 3-2.

2.5.4 Stortingets rettferdsvederlagsordning

Ytelser fra Stortingets rettferdsvederlagsordning som gis som engangserstatning for ikke-økonomisk skade er skattefrie, se FIN 5. februar 2009 i Utv. 2009/120.

2.6 Engangsutbetaling ved yrkesskadeforsikring

Engangsutbetaling i henhold til lov om yrkesskadeforsikring 16. juni 1989 nr. 65, er skattefri med unntak av erstatning for tapt inntekt fram til oppgjørstidspunktet, se pkt. 2.4.2 andre strekpunkt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.7 Erstatning fra arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

2.7.1 Hovedregel

Alle utbetalinger fra arbeidsgiver til arbeidstaker er som hovedregel skattepliktig. Denne hovedregel gjelder også utbetalinger i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet, selv om utbetalingen er erstatning f.eks. for

- påførte og/eller fremtidige private kostnader
- lidt og/eller fremtidig tap av inntekt
- varig tap eller reduksjon av ervervsevnen. Når erstatningen er ytet i medhold av arbeidsmiljølovens (lov 17. juni 2005 nr. 62) bestemmelser, se unntak for beløp inntil 1 1/2 G nedenfor
- avfinnelsessum («fallskjerm»)
- økonomisk tap
- ikke-økonomisk tap når erstatningen er ytet i medhold av arbeidsmiljølovens bestemmelser

Om unntak, se nedenfor.

2.7.2 Unntak, sluttvederlag

Sluttvederlag innen visse begrensninger er ikke skattepliktig, se emnet «Sluttvederlag».

2.7.3 Unntak, erstatning etter arbeidsmiljøloven for usaklig oppsigelse eller avskjed

Det er i følge sktl. § 5-10 bokstav e ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse, jf. arbeidsmiljøloven 17. juni 2005 nr. 62 § 15-12, for beløp inntil 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp.

Tilsvarende gjelder ikke-økonomisk skade ved urettmessig avskjed etter arbeidsmiljøloven § 15-14. Det er et vilkår at oppsigelsen er usaklig eller at avskjedigelsen er urettmessig. I tillegg må erstatningen knytte seg til en ikke-økonomisk skade som følge av dette forhold. Hvis det foreligger rettskraftig dom som slår fast at oppsigelsen er usaklig eller avskjedigelsen er urettmessig, legges dette til grunn. I andre tilfeller må skattyter sannsynliggjøre at dette vilkåret er oppfylt.

Skattefriheten beregnes i forhold til grunnbeløpet på oppgjørstidspunktet. 1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2015 kr 132 555, og fra 1. mai 2015 kr 135 102.

Utbetaling etter arbeidsmiljøloven § 15-12 og § 15-14 kan være

- erstatning (oppreisning) for ikke-økonomisk skade (tort og svie)
- erstatning for varig tap av fremtidig ervervsevne

Slik utbetaling kan imidlertid også inneholde erstatning for tapt arbeidsvederlag, som vil være skattepliktig i sin helhet.

Når det i en rettskraftig dom er fastsatt størrelsen på erstatningsbeløpet for den ikke-økonomiske skaden, legges det normalt til grunn at denne ikke er skattepliktig for beløp inntil 1 1/2 G. Følger det ikke av dommen hvor stor del av erstatningen som gjelder den ikke-økonomiske skaden, må det foretas en konkret vurdering av hvor mye denne utgjør av det totale erstatningsbeløpet. Tilsvarende gjelder når en rettssak heves som forlikt eller når erstatningsutbetalingen følger av avtale mellom partene. Det er da ikke avgjørende hvilken betegnelse erstatningen er gitt, se Riksskattenemnda i Utv. 2001/208. Det er skattyter som må sannsynliggjøre at grunnlaget for skattefrihet er oppfylt. Fremtrer det som mest sannsynlig at erstatningen er en avfinnelsessum e.l. for å slutte i jobben, er den skattepliktig i sin helhet. Bevisvurderingen vil omfatte krav om

- at arbeidsgiver har begått en virkelig krenkelse mot arbeidstaker, og
- forholdsmessighet mellom krenkelsen og erstatningen for ikke-økonomisk skade.

Ved vurderingen av krenkelsen skal det normalt legges objektive mål til grunn. Krenkelsen kan ligge i selve det at oppsigelsen er usaklig eller i måten oppsigelsen ble gjennomført på.

Eksempler på domsavgjørelser

– LRD 3. juli 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/540. (Oppsigelsen ble ansett som usaklig, og skattyter ville hatt krav på erstatning etter arbeidsmiljøloven av 1977 § 62 annet ledd)
– LRD 21. desember 1990 (Frostating) i Utv. 1991/119. (Skattyter som måtte slutte i lederstilling på dagen, ville fått tilkjent erstatning etter arbeidsmiljøloven for ikke-økonomisk skade dersom saken var blitt prosedert.)

Om behandling av arbeidsgivers dekning av den ansattes sakskostnader i forbindelse med tvist mellom partene, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.1.

2.7.4 Unntak, erstatning for ikke-økonomisk skade etter skadeserstatningsloven

Det er ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade dersom betingelsene for ménerstatning foreligger etter skadeserstatningsloven § 3-2, § 3-2a eller oppreisning etter § 3-5 og § 3-6. Dette gjelder likevel kun for den delen av beløpet som anses å være en kompensasjon for den ikke-økonomiske skaden. (Skattefriheten er ikke begrenset til 1,5 G.)

Er det gitt erstatning for ikke-økonomisk skade i rettskraftig dom, legges dommen til grunn. Ellers er det skattyteren som må sannsynliggjøre at arbeidsgiveren har opptrådt på en slik måte at betingelsene er oppfylt etter skadeserstatningsloven for å gi slik erstatning for ikke-økonomisk skade.

Når det gjelder oppreisning etter skadeserstatningsloven § 3-5 b) må arbeidsgiver (eller en som representerer ham) ha begått en forsettlig eller grov uaktsom krenkelse eller mislig adferd mot arbeidstaker. Krenkelsen/adferden må oppfylle vilkårene til straff i en av bestemmelsene i straffeloven som det er vist til i skadeserstatningsloven § 3-3. Vilkårene til årsakssammenheng mellom krenkelsen/atferden og den ikke-økonomiske skaden må også være oppfylt.

Ved vurderingen av om en persons ære eller privatlivets fred er krenket etter skadeserstatningsloven § 3-6 må en bl.a. vurdere om handlemåten fyller de objektive straffevilkårene for ærekrenkelse eller krenkelse av personlig frihet. I straffeloven stilles et vilkår om forsett, mens det i forhold til skadeserstatningsloven er tilstrekkelig med uaktsomhet. Se HRD i Rt. 1997 s. 58.

Da det bare unntaksvis vil være aktuelt med slik erstatning i forbindelse med opphør av arbeidsforhold, må det stilles strenge krav til arbeidstakers sannsynliggjøring. Det må også kreves at det er et rimelig forhold mellom krenkelsen og størrelsen på erstatningen for den ikke-økonomiske skade. Har arbeidstakeren selv medvirket til og/eller forsterket den skaden som er oppstått, f.eks. ved å gå ut i massemedia, er arbeidsgiver ikke nødvendigvis ansvarlig for denne del av skaden. Upåregnelige, atypiske, fjerne og/eller avledede skader vil arbeidsgiver normalt ikke ha ansvaret for.

2.8 Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner

Person som har tjenestegjort som militært personell i internasjonal operasjon i perioden 1. januar 1978 og fram til 31. desember 2009, og som følge av dette har pådratt seg varig psykisk belastningsskade og blitt varig ervervsmessig ufør, kan få økonomisk kompensasjon, jf. forskrift 22. desember 2009 nr. 1768 om særskilt kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader som følge av deltakelse i internasjonale operasjoner (i kraft fra 1. januar 2010).

Utbetaling av kompensasjon skal som hovedregel gis som en engangsytelse. Dersom det samlede beløpet utgjør mer enn 9 ganger folketrygdens grunnbeløp, kan skadelidte velge å få engangsytelsen helt eller delvis utbetalt terminvis. De terminvise ytelsene utbetales månedlig frem til pensjonsalder og er å regne som avdrag på det totale kompensasjonsbeløpet. Dør skadelidte før det totale beløpet er utbetalt, utbetales gjenstående til de etterlatte, eller til dødsboet om avdøde ikke har etterlatte.

Kompensasjonen skal dekke fremtidig økonomisk tap som følge av varig tap av ervervsevnen, og vil være skattefri. Dette gjelder både når utbetalingen skjer som engangserstatning og som terminvis ytelse. Se for øvrig FIN 18. desember 2009.

2.9 Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere

Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav m.

2.10 Renter av erstatningsbeløp

Renter av erstatningsbeløpet er alltid skattepliktig, selv om selve erstatningsbeløpet ikke er skattepliktig. Om hva som anses som renter, se emnet «Renteinntekter».

3 Minstefradrag

Minstefradrag gis i erstatningsutbetalinger dersom den inntekt erstatningen skal dekke ville ha gitt rett til minstefradrag. For periodiske ytelser gis alltid minstefradrag. Se for øvrig emnet «Minstefradrag».

4 Innrapportering av erstatningsutbetalinger

Om opplysningsplikten for skadeforsikringsselskap, se samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-5-10 til § 5-5-15.

Arbeidsgiver som utbetaler erstatning for tapt arbeidsvederlag, plikter å innrapportere erstatningen som lønn. Arbeidsgiveren må også foreta forskuddstrekk i beløpet og svare arbeidsgiveravgift.

Skattepliktig vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold i henhold til avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver, skal innrapporteres.

Oppreisning for ikke-økonomisk skade (tort og svie), skal i arbeidsforhold innrapporteres.

5 Fradrag for betaleren

5.1 I forbindelse med opphør av arbeidsforhold

Erstatning som ytes i forbindelse med arbeidstakers opphør av arbeidsforhold i inntektsgivende aktivitet, er i utgangspunktet en fradragsberettiget kostnad for arbeidsgiver, også om erstatningen gjelder tort og svie.

Erstatning for økonomisk skade, «avfinnelsessum» o.l. behandles fullt ut som lønn.

5.2 Forsettlig handling

Den som må betale erstatning for egen skadegjørende handling (utenom erstatning i forbindelse med oppsigelse eller fratreden), vil som hovedregel ikke ha krav på fradrag hvis handlingen er utført med forsett, FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/53 og Utv. 1994/1570. Hvis skadevolderen er en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren, vil fradrag likevel kunne innrømmes hos arbeidsgiveren, dersom arbeidsgiveren skal svare erstatning.

5.3 Uaktsom handling

Hvis det i inntektsgivende arbeid eller aktivitet er utført en skadevoldende handling ved simpel eller grov uaktsomhet, vil den erstatningsansvarlige ha krav på fradrag.

6 Inntekt hos skadevolder

Fordel vunnet ved skadevolders arbeid for skadelidte, utført etter skriftlig avtale inngått ved megling i konfliktråd, jf. lov 20. juni 2014 nr. 49 om konfliktrådsbehandling § 17, er skattefri, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav k.

7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Erstatningsbeløp som skal erstatte løpende inntekter som inntektsføres etter kontantprinsippet, f.eks. arbeidsinntekt, skal også inntektsføres etter kontantprinsippet. Det samme gjelder erstatning som ytes i form av pensjon.

I andre tilfeller skal erstatninger i utgangspunktet inntekts-/fradragsføres på tidspunktet for skadens inntreden. Er det usikkert om erstatningsgrunnlag foreligger, utsettes tidfestingen av praktiske hensyn til grunnlaget er avklart. Er det sikkert at det blir

erstatningsplikt, men usikkert hvor stor samlet erstatning blir, tidfestes inntekten/kostnaden i takt med avklaringen av erstatningsbeløpets størrelse.

Om nedsettelse av skatt ved etterbetaling av lønn, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

8 Barns erstatning

For person som i inntektsåret ikke har fylt 22 år, er det skattefrihet for formue av engangserstatning og forsikringsutbetaling ved personskade og tap av forsørger, jf. sktl. § 4-22. Om dette, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 4. Mottakere av slik utbetaling kan lignes særskilt for avkastning av engangserstatningen, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 1.3

Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne

- *Sktl. § 17-1 til § 17-4.*
- *Ftrl. § 15-6, § 15-7, §16-7, § 17-5 og § 17-6*
- *Lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) VIII*
- *Forskrift 19. desember 2014 nr. 1860 om skattefradrag for uføre*
- *SSV § 6-4.*

1 Lav alminnelig inntekt

1.1 Hvem som har krav på skattebegrensning

1.1.1 Generelt

Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1, omfatter skattytere som mottar følgende ytelser

- overgangsstønad etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)
- overgangsstønad etter ftrl. 17-6 (gjenlevende ektefelle)
- pensjon etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)
- pensjon etter ftrl. § 17-5 (gjenlevende ektefelle)

Enslig mor eller far som mottar overgangsstønad etter ftrl. § 15-6 omfattes fra og med inntektsåret 2015 i utgangspunktet ikke av skattebegrensningsregelen. Om overgangsregler, se pkt. 1.1.2.

Alderspensjon, avtalefestet pensjon (AFP) i offentlig sektor og gammel avtalefestet pensjon (AFP) i privat sektor gir ikke rett til skattebegrensning etter sktl. § 17-1. Skattyter som mottar slike ytelser omfattes av reglene om skattefradrag for pensjonsinntekt, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt». Fra og med inntektsåret 2015 gjelder dette også for personer som mottar støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg.

Fra 2015 er folketrygdlovens regler om uførepensjon erstattet av en uføretrygd som skal skattlegges etter samme regler som lønnsinntekt. Uføreytelser fra andre ordninger skal også skattlegges som lønnsinntekt. Med andre ordninger menes uføreytelser fra

- offentlige tjenestepensjonsordninger
- tjenestepensjonsordninger i privat sektor
- individuelle pensjonsforsikringsavtaler og pensjonsspareavtaler (inkl. tidligere IPA)
- kollektive livrenteavtaler inngått før 2007

Personer som mottar uføretrygd fra folketrygden eller uføreytelser fra andre ordninger er ikke omfattet av skattebegrensningsregelen. Om overgangsregler, se pkt. 1.1.3.

For skattyter som i samme inntektsår både har mottatt ytelser som gir rett til skattebegrensning etter sktl. § 17-1 og ytelser som gir rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1, skal skatten fastsettes etter den regelen som gir lavest skatt. Nærmere om dette, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt», pkt. 2.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.1.2 Overgangsregel – enslig mor eller far

Enslig mor eller far som fikk innvilget overgangsstønad etter ftrl. § 15-6 før 1. april 2014, skal i følge lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) VIII, ha rett til skattebegrensning til og med inntektsåret 2016.

1.1.3 Overgangsregel - uføre

For uføre som for inntektsåret 2015 får en betydelig nedgang i inntekt etter skatt som følge av overgang til ny uføretrygd og endret skattlegging av uføreytelser, gjelder det overgangsregler i forskrift 19. desember 2014 nr. 1860 om skattefradrag for uføre. Overgangsreglene gjelder til og med inntektsåret 2017. Overgangsordningen gjelder i følge forskriften § 2 for skattytere som

- har mottatt uførepensjon fra folketrygden i 2014 og ny uføretrygd fra folketrygden i 2015 fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, eller
- har mottatt uførepensjon fra Statens pensjonskasse i 2014 og 2015 fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, men uten å fylle vilkårene for uføreytelse fra folketrygden

Skattyter som etter 1. januar 2015 får innvilget rett til uførepensjon med virkning fra før 1. januar 2015 omfattes ikke av overgangsregelen, jf. forskriften § 2 annet ledd.

I tillegg må skattyter

- ha fått skattebegrensning etter sktl. § 17-1 første ledd bokstav a for inntektsåret 2014, og ville fått skattebegrensning for inntektsåret 2015 etter forskriften § 4 annet ledd bokstav b jf. § 3, og
- ha høyere kapitalutgifter enn kapitalinntekter i både 2014 og 2015. Er skattyter gift, tas det utgangspunkt i ektefellenes samlede kapitalutgifter og kapitalinntekter. Ektefellene må til sammen ha minst én krone mer i kapitalutgifter enn kapitalinntekter jf. forskriften § 3.

For inntektsåret 2015 settes skattefradraget til nedgang i inntekt etter skatt beregnet etter forskriften § 4, fratrukket kr 4 000. Maksimalt skattefradrag er kr 100 000. For inntektsåret 2016 og 2017 gis fradrag med henholdsvis 67 % og 33 % av det fradraget som er gitt for inntektsåret 2015. Skattefradraget gis ikke med høyere beløp enn summen av utlignede inntektsskatter og trygdeavgift. Ubenyttet beløp kan ikke fremføres til senere fradrag eller overføres til ektefellen jf. forskriften § 5. Uføretrygdede som fyller 67 år i løpet av 2015 eller 2016 får ikke skattefradrag for etterfølgende inntektsår.

1.1.4 Skattytere bosatt i annen EØS-stat

Regelen om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt omfatter også skattyter bosatt i annen EØS-stat som er begrenset skattepliktig for pensjon, føderåd, livrente mv., jf. sktl. § 17-1 femte ledd, jf. § 2-3 fjerde ledd. Dette gjelder dersom hele eller tilnærmet hele skattyterens alminnelige inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge. Se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 7.1.2. Det er et vilkår at Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold utlevert fra bostedsstaten.

1.2 Inntektsgrenser

1.2.1 Generelt

Skattytere som faller inn under reglene om skattebegrensning, har krav på at det ikke fastsettes skatt på alminnelig inntekt eller at skatten reduseres dersom alminnelig inntekt før fradrag for særfradrag, men med visse korreksjoner, jf. sktl. § 17-1 tredje ledd og § 17-2, ikke overstiger visse beløpsgrenser, jf. sktl. § 17-1 annet ledd. Ved prøvingen av om vilkårene for skattebegrensning etter sktl. § 17-1 er oppfylt brukes samme korrigerte inntekt som benyttes som beregningsgrunnlag for selve reduksjonen, se nedenfor. Denne prøvingen gjøres maskinelt.

Ektefellers inntekt skal i utgangspunktet fastsettes hver for seg ved skattebegrensningen. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene lignes felles eller særskilt, jf. sktl. § 17-2 første ledd.

Etter SSV § 6-4 utgjør beløpsgrensene
- kr 135 700 for enslige, herunder enslige forsørgere og ikke meldepliktige samboere.
- kr 124 800 for hver ektefelle
- kr 249 600 til sammen for ektefeller (herunder registrerte partnere og meldepliktige samboere) når den ene ektefellen mottar uføretrygd med ektefelletillegg. Disse får korrigert alminnelig inntekt fastsatt under ett, jf. sktl. § 17-2 annet ledd

Nytt for 2016

I følge SSV for inntektsåret 2016 § 6-4 skal beløpsgrensene være kr 139 400 for enslige og kr 128 150 for hver ektefelle. Beløpsgrensen er kr 256 300 for ektepar og meldepliktige samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter sktl. 17-2 annet ledd.

1.2.2 Inntekt over grensen

Når beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt etter korrigeringer som nevnt nedenfor) overstiger inntektsgrensene, skal skatt på alminnelig inntekt og trygdeavgift begrenses til 55 % av det overskytende beregningsgrunnlag, jf. sktl. § 17-1 annet ledd.

1.3 Beregningsgrunnlaget

1.3.1 Generelt

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 skal aksjeutbytte, aksjegevinst/tap, utdeling fra deltakerlignet selskap og gevinst/tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, oppjusteres med en faktor på 1,15, jf. sktl. § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44. Slik oppjustering skal ikke tas med ved bruk av alminnelig inntekt etter § 17-1, jf. sktl. § 17-1 sjette ledd.

I utgangspunktet er beregningsgrunnlaget for skattebegrensning årets alminnelige inntekt før fradrag for:
- særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80
- særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82
- særfradrag for store sykdomsutgifter etter overgangsregelen til sktl. § 6-83

Alminnelig inntekt regnes inklusive aksjeutbytte/-gevinster uten fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-12 og § 10-31. (Siden skjerming ifølge sktl. § 10-12 og § 10-31 gis i «fastsatt» alminnelig inntekt, vil beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen ikke bli redusert med skjermingsfradraget.) Gevinst ved realisasjon av andre formuesobjekter som inngår i alminnelig inntekt, inngår i beregningsgrunnlaget. Alminnelig inntekt skal regnes etter fradrag for fradragsberettiget tap ved realisasjon av formuesobjekter og fradrag for tidligere års underskudd til fremføring. Inntekten skal også reduseres med særskilt fradrag for sjøfolk, særskilt fradrag for fiskere, særskilt fradrag for skiferprodusenter, reindriftsfradrag og jordbruksfradrag.

Inntektstillegget ved utdeling til personlige deltakere i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 trekkes fra i beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-1.

1.3.2 Korrigering av inntekten for formue

Alminnelig inntekt tillegges 1,5 % av den delen av skattyters nettoformue ved statsskattetakningen som overstiger kr 200 000 for enslige og kr 100 000 for hver ektefelle, jf. sktl. § 17-1 tredje ledd.

Om fordelingen av formue mellom ektefeller, se pkt. 1.3.8.

Formuesverdi av primærbolig, skal holdes utenfor den formuen som skal være grunnlag for inntektstillegget med 1,5 % av nettoformuen, jf. sktl. § 17-1 tredje ledd

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

siste punktum. Dette gjelder også formuesverdien av boenhet i boligselskap som andelshaver disponerer som egen bolig og våningshus med naturlig arrondert tomt. Om hva som er primærbolig, se emnet «Bolig – formue», pkt. 2.6.

Det tas ikke hensyn til nettoformue i utlandet når denne er unntatt fra skatteplikt i Norge etter skatteavtale.

1.3.3 Inntekter og fradrag som ikke har innvirkning på beregningsgrunnlaget

Følgende inntekter og fradrag har ikke innvirkning på beregningsgrunnlaget

- det særskilte fradrag i alminnelig inntekt som gis skattytere i Finnmark og Nord-Troms, se sktl. § 15-5 tredje ledd
- inntekt som helt unntas fra beskatning i Norge, f.eks. på grunn av skatteavtale med annet land. Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.1, inngår likevel i beregningsgrunnlaget

1.3.4 Skogbruk og reindrift

For skattyter som gjennomsnittslignes for inntekt av skogbruk eller reindrift, er det gjennomsnittsinntekten som skal legges til grunn. Økt inntekt på grunn av avbruddsligning medtas også.

1.3.5 Etterbetaling av ytelser

Ved etterbetaling av ytelser som gir rett til skattebegrensning, skal ytelsene fordeles over de årene etterbetalingen omfatter så fremt dette fører til mindre skatt, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn». Foretas slik fordeling, er det ytelsene for hvert år etter fordelingen som inngår i vedkommende års beregningsgrunnlag.

1.3.6 Opsjon mv. i arbeidsforhold

Ved beregning av skattebegrensningen legges den faktiske inntekten vedrørende innløsning av opsjoner i arbeidsforhold til grunn, uten hensyn til fordeling på de årene det berører. Om den alternative beregningen av skatt ved slik innløsning, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold», pkt. 4 flg.

1.3.7 Bosatt i Norge en del av året

Har skattyteren bare vært skattepliktig som bosatt her i landet en del av inntektsåret, må alminnelig inntekt her i landet omregnes til årsinntekt (omregnet på grunnlag av antall hele måneder) før skattebegrensningen foretas. Skattebegrensningen må deretter reduseres forholdsmessig, jf. sktl. § 17-1 fjerde ledd.

1.3.8 Ektefeller

Ektefeller skal behandles individuelt ved skattebegrensningen, jf. sktl. § 17-2 første ledd. Dette skal gjelde uavhengig av om ektefellene lignes felles eller særskilt.

Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget skal inntektstillegget for nettoformue settes til 50 % av ektefellenes samlede nettoformue. Det har ingen betydning hvordan ektefellene seg imellom har fordelt formue og gjeld i selvangivelsene.

Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget skal inntekter og fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller, fordeles med en halvpart på hver, jf. sktl. § 17-2 første ledd. Om hvilke inntekts- og fradragsposter som kan fordeles fritt, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.4 flg. Det har ingen betydning hvordan ektefellene seg imellom har fordelt inntekt og fradrag i selvangivelsene. Underskudd fra den andre ektefellen inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

Fordelingen, som nevnt ovenfor, legges til grunn ved vurderingen av om beregningsgrunnlaget er lavere enn grensebeløpet, slik at det ikke skal utlignes skatt eller trygdeavgift.

Den skatt som beregnes før skattebegrensningen, og som faller bort eller begrenses, skal beregnes på vanlig måte. Ektefellenes valg av fordelingen av poster i selvangivelsen kan dermed få betydning for størrelsen på den skatt som skal nedsettes.

1.3.9 Barn

Barns inntekt som lignes sammen med skattyteren, skal tas med i beregningsgrunnlaget.

1.3.10 Dødsfall

Overtar gjenlevende ektefelle/registrert partner eller samboer boet i uskifte, behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Overtar meldepliktig samboer boet udelt som enearving, behandles avdøde og gjenlevende likt med ektefeller i dødsåret. I andre tilfeller behandles gjenlevende ektefelle/samboer/registrert partner som enslig.

Dødsbo skal for det året dødsfallet fant sted ha den skattebegrensningen avdøde hadde krav på beregnet på grunnlag av avdødes og boets sammenlagte beregningsgrunnlag etter inntektsgrensen for enslige. Tillegg i beregningsgrunnlaget for 1,5 % av netto formue over kr 200 000 brukes bare i den utstrekning boet har formue ved årets utgang. For senere år enn dødsåret skal dødsbo ikke ha skattebegrensning.

Ved dødsfall i året skal grunnlaget av praktiske grunner ikke omberegnes til årsinntekt.

1.4 Hvilke skatter som begrenses

1.4.1 Generelt

Skattebegrensningen omfatter
- skatt av alminnelig inntekt, og
- trygdeavgifter (lav, mellom og høy sats)

Skattebegrensningen omfatter ikke toppskatt eller formuesskatt.

Tilleggsskatt og forsinkelsesavgift inngår ikke i skattebegrensningen. Eventuell tilleggsskatt beregnes av den skatten som fremkommer etter at det er tatt hensyn til eventuell skattebegrensning.

1.4.2 Fradrag i skatt

Skattebegrensningen regnes før alle fradrag direkte i skatt, f.eks. fradrag for boligsparing for ungdom (BSU). Fradrag direkte i skatt gis etter at skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 er gjennomført.

Om behandlingen av skattebegrensningen ved beregning av kreditfradrag, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.12.

1.4.3 Ektefeller

For ektefeller vil det være den skatten som – uten skattebegrensning – ville blitt beregnet ut fra de alminnelige regler om fordeling av formue, inntekt og fradrag mellom ektefeller som skal begrenses. Om disse reglene, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.3.

2 Vilkår ved liten skatteevne etter sktl. § 17-4

2.1 Hvem som har krav på skattebegrensning ved liten skatteevne

Etter sktl. § 17-4 kan det gis skattebegrensning når en enslig skattyter eller et ektepar, som ikke er mottaker av ytelser som omfattes av reglene ovenfor, etter en totalvurdering er i en slik økonomisk stilling at den enslige skattyter eller ekteparet har et påtakelig behov for skattebegrensning. Det er et vilkår at skattyteren har så lav alminnelig inntekt at den sammen med andre fordeler som har tilflytt skattyter, ikke er tilstrekkelig til å dekke et nødvendig, nøkternt underhold for vedkommende selv og de personer vedkommende har plikt til å forsørge.

Ved totalvurderingen skal det legges vekt på hva skattyteren selv eller andre personer i husstanden har i disponibel inntekt og formue utenom primærbolig. Det skal også tas hensyn til arv, gaver, gevinster og andre typer tilfeldige inntekter. Derimot skal det ses bort fra sosiale stønader. Det skal heller ikke tas hensyn til tilbakebetalt skatt eller restskatt.

Det skal etter sktl. § 17-4 tredje ledd i alminnelighet likevel ikke gis skattebegrensning når:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– skattyters inntekt og formue er fastsatt ved skjønn
– skattyteren har rett til lån fra Lånekassen for en større del av året, dvs. 6 måneder eller mer (mer enn et semester)
– inntektsnedgangen er forbigående (ikke varer mer enn 2-3 år)
– den lave inntekten skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket o.l.

Se for øvrig LRD 14. januar 2000 (Gulating) i Utv. 2000/75. (Forbigående inntektsnedgang i forbindelse med etablering av egen advokatvirksomhet ga ikke rett til skattereduksjon. Faktisk inntekt for de aktuelle inntektsårene åpnet isolert for skattereduksjon, men tidligere inntjening og forventet utvikling tilsa at inntektsnedgangen var midlertidig og derfor ikke kvalifiserte til skattereduksjon.)

Om hvilke personers formue og inntekt som skal vurderes sammen med skattyteren, se nedenfor.

For skattyter som etter ovenstående anses å ha et påtakelig behov for skattebegrensning, skal det foretas en beregning av grunnlaget for eventuell skattebegrensning. Om hvilke inntekter/ytelser og fradrag det skal tas hensyn til ved beregningen, se pkt. 2.3.

Skattebegrensning etter sktl. § 17-4 kan innenfor samme inntektsår ikke kombineres med skattebegrensning etter sktl. § 17-1 eller skattefradrag etter sktl. § 16-1.

2.2 Ektefeller

Ektefellers inntekt skal ses under ett ved skattebegrensning etter sktl. § 17-4, uansett om de lignes særskilt eller felles, jf. sktl. § 17-2 annet ledd. Tilsvarende gjelder for meldepliktige samboere, jf. sktl. § 2-16. Ektefeller skal også ses under ett for det året ekteskap inngås selv om de lignes hver for seg (atskilt). Ektefellene vurderes hver for seg som enslige fra og med separasjonsåret. Skattenedsettelsen fordeles forholdsmessig på hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

2.3 Beregningsgrunnlaget

2.3.1 Generelt

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 skal aksjeutbytte, aksjegevinst/tap, utdeling fra deltakerlignet selskap og gevinst/tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, oppjusteres med en faktor på 1,15, jf. sktl. § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44. Slik oppjustering skal ikke tas med ved bruk av alminnelig inntekt etter § 17-1, jf. sktl. § 17-1 sjette ledd.

Beregningsgrunnlaget for skattebeløpet som fastsettes etter regelen om begrensning ved liten skatteevne i sktl. § 17-4 skal ta utgangspunkt i årets alminnelige inntekt. Dette gjelder enten inntekten er positiv eller negativ (underskudd). I de fleste tilfeller må det foretas korrigeringer som medfører at beregningsgrunnlaget blir et annet enn alminnelig inntekt, og ikke det samme som ved skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1.

Utgangspunktet for videre korrigeringer er årets alminnelige inntekt før fradrag for:
– særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80
– særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82
– særfradrag for store sykdomsutgifter etter overgangsregelen til sktl. § 6-83

Alminnelig inntekt er inklusive aksjeutbytte/-gevinster uten fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-12 og § 10-31. (Siden skjerming ifølge sktl. § 10-12 og § 10-31 gis i «fastsatt» alminnelig inntekt, vil beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen ikke bli redusert med skjermingsfradraget.)

Inntektstillegget ved utdeling til personlige deltakere i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 skal trekkes fra den alminnelige inntekten ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-4.

2.3.2 Korrigering av beregningsgrunnlaget for skattefri inntekt

Det skal i utgangspunktet gjøres tillegg i beregningsgrunnlaget for alle skattefrie inntekter. Det skal således gjøres tillegg for

- arv,
- gave,
- barnetrygd,
- kontantstøtte til småbarnsforeldre,
- skattefrie gevinster og andre inntekter som f.eks. skattefrie leieinntekter i fritaksloven bolig,
- lotterigevinster,
- stipendier,
- inntekter som er skattefrie på grunn av skatteavtale mv.,
- skattefritt underholdsbidrag for barn som er 16 år eller yngre og som skattyter bor sammen med. Om slikt underholdsbidrag til barn som er eldre, se pkt. 2.3.8.

Listen er ikke uttømmende. Det må også vurderes om noen av de angitte punktene ovenfor skal unnlates tillagt, fordi den skattefrie inntekten ikke får særlig betydning for det daglige underhold. Det kan være aktuelt hvor inntektene består av naturalia som ikke kan forventes solgt eller det gjelder boliggevinst som skal reinvesteres i ny bolig.

Det skal ikke gjøres tillegg for sosiale stønader fra det offentlige. Det samme gjelder når slik støtte ytes til noen som skattyteren har plikt til å forsørge. Støtte som nevnt vil bl.a. være grunn- og hjelpestønad etter folketrygdloven, bostøtte, ytelser etter sosiallovgivningen o.l.

Det skal heller ikke korrigeres for tilbakebetalt skatt eller betalt restskatt.

2.3.3 Korrigering av beregningsgrunnlaget for enkelte fradragsposter

Selv om det tas utgangspunkt i alminnelig inntekt skal fradrag som reelt sett ikke har noen betydning for skattyterens evne til et nødvendig, nøkternt underhold for seg selv og/eller andre han har plikt til å forsørge, tillegges beregningsgrunnlaget ved vurderingen av behovet for skattebegrensning, jf. sktl. § 17-4 fjerde ledd.

Tillegg må f.eks. gjøres for

- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere
- fradragsførte gjeldsrenter når disse gjelder låneopptak til dekning av fritidseiendom, fritidsbåt, unødig kostbar bolig og bil o.l.
- etterbetalt pensjon for tidligere år som ikke er tatt med i alminnelig inntekt i året
- tidligere års underskudd framført til fradrag i alminnelig inntekt i inntektsåret
- fradragsført tap ved realisasjon av fast eiendom utenfor virksomhet, og
- fradragsført tap ved realisasjon av aksjer mv. utenfor virksomhet.

Gaver som det er krevd fradrag for etter sktl. § 6-50 må også tillegges ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget.

Det særskilte inntektsfradraget i Finnmark og Nord-Troms, jf. sktl. § 15-5 tredje ledd, skal ikke tillegges. Det skal heller ikke gjøres tillegg for minstefradrag, fradragsberettiget underholdsbidrag eller foreldrefradrag.

2.3.4 Spesielt om korrigeringer knyttet til virksomhet

Utgangspunktet for å komme fram til beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-4 er den fastsatte alminnelige inntekten i selvangivelsen, se ovenfor. Denne bygger for virksomhetens vedkommende på den næringsinntekten/næringsunderskuddet som er overført fra næringsoppgaven til selvangivelsen. For de næringsdrivende som ikke plikter å levere næringsoppgave (omsetning under kr 50 000), og som derfor skal føre tallene direkte i selvangivelsen, vil det også være nettoresultatet som inngår i alminnelig inntekt.

Inntektsfradrag for den næringsdrivende som ikke knytter seg til faktiske utlegg eller verdiforringelse, må tillegges ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-4. Dette gjelder i første rekke lovbestemte inntektsfradrag som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– jordbruksfradrag, jf. sktl. § 8-1 femte ledd,
– reindriftsfradrag, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd og
– særskilt fradrag for skiferprodusenter i Nord-Troms og Finnmark, jf. sktl. § 8-1 syvende ledd.

Det må videre gjøres tillegg for andre fradrag som åpenbart ikke har redusert skattyters beløp til disposisjon for å dekke levekostnader. Dette kan for eksempel gjelde fradragsført tap fra gevinst- og tapskonto knyttet til tidligere års tap.

Ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget må det gjøres fradrag for eventuell del av virksomhetsinntekt som i inntektsåret åpenbart ikke har bidratt til dekning av levekostnader for skattyter. Dette kan for eksempel gjelde inntektsført beløp fra gevinst- og tapskonto vedrørende realisasjonsgevinster fra tidligere år, samt tilsvarende inntektsføring fra negative saldo mv.

For øvrig må det foretas en helhetsvurdering av den næringsdrivendes økonomi, herunder om inntektssvikten kan være forbigående, se pkt. 2.1.

2.3.5 Spesielt om gjennomsnittligning i skogbruk og reindrift

For skattyter som gjennomsnittslignes for inntekt av skogbruk eller reindrift, skal gjennomsnittsinntekten trekkes ut. Det samme gjelder inntekt som følge av avbruddsligning ved skogbruk. Deretter tillegges/fradras faktisk årsinntekt/underskudd.

2.3.6 Korrigering av beregningsgrunnlaget for formue

Beregningsgrunnlaget skal tillegges et beløp svarende til 1,5 % av skattyters nettoformue over kr 200 000. Det gis bare ett fradrag på kr 200 000 selv om flere personers nettoformue er slått sammen. Bolig brukt som egen primærbolig holdes utenfor ved beregningen av nettoformuen. Dette gjelder også verdien av boenhet i boligselskap som andelshaver disponerer som egen bolig og våningshus med naturlig arrondert tomt.

Det skal også tas hensyn til positiv nettoformue tilhørende andre som deltar i skattyterens husholdning, f.eks. ikke-meldepliktig samboer og barn mv. Nettoformue i utlandet som er unntatt fra skatteplikt i Norge skal også tas med.

2.3.7 Etterbetaling av pensjon/lønn

Ved etterbetaling av pensjon eller lønn går det som er utbetalt inn i beregningsgrunnlaget, selv om utbetalingen vedrører tidligere år.

2.3.8 Ikke-meldepliktige samboere og andre personers inntekt

Beregningsgrunnlaget skal tillegges inntekt tilhørende personer som deltar i skattyterens husholdning, f.eks. foreldre, samboer, søsken og barn, i den utstrekning disse har inntekt utover det som antas å medgå til eget underhold.

2.3.9 Barn

Barns inntekt som lignes sammen med skattyteren, skal ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget.

2.3.10 Dødsfall

Overtar gjenlevende ektefelle eller samboer boet i uskifte, behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Ellers behandles gjenlevende som enslig.

Dødsboet har ikke krav på skattebegrensning ved liten skatteevne, verken for avdødes eller for egen inntekt i dødsåret. Dette i motsetning til skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt hvor dødsbo for dødsåret også omfattes, se sktl. § 17-3.

2.4 Krav til saksbehandlingen ved avslag på skattebegrensning etter sktl. § 17-4

Hvis skattyter har krevd skattebegrensning, må skattekontoret foreta en vurdering av hvorvidt vilkårene er oppfylt. Avslås kravet, må det gis en begrunnelse hvor det redegjøres for det faktiske grunnlaget for avgjørelsen og hovedelementene i skjønnsavveiningen, se for øvrig Sivilombudsmannen i Utv. 1997/276. (Det var i overligningsnemndas vedtak lagt til grunn at den lave inntekten var forbigående, uten at dette var

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

tilstrekkelig underbygget. Ombudsmannen la til grunn at det av vedtaket burde framgå hva man konkret bygget på når det ble antatt at inntektsnedgangen var forbigående og bad om at saken ble tatt opp til ny behandling.)

2.5 Fordeling mellom ektefeller

Den samlede skattenedsettelsen skal fordeles mellom ektefellene ut fra forholdet mellom hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

3 Maskinell skatteberegning

Ved maskinell skatteberegning, beregnes også skattebegrensningen maskinelt. Ved skattebegrensning ved liten skatteevne (sktl. § 17-4), skal det korrigerte beregningsgrunnlaget registreres særskilt av hensyn til den maskinelle beregningen.

Skattefradrag for pensjonsinntekt

– *Sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1, § 5-43 første ledd bokstav i og j, § 6-32 annet ledd, § 12-2 bokstav b, i og j, og § 16-1.*
– *SSV § 6-5.*

1 Generelt

Skattefradraget i sktl. § 16-1 skal sikre at de som lever av minstepensjon, fortsatt ikke betaler inntektsskatt av pensjonen. Skattefradrag beregnes individuelt for hver enkelt person på grunnlag av samlet pensjonsinntekt. Det har ingen betydning om skattyter har andre typer inntekter. Skattefradraget fastsettes uavhengig av en eventuell ektefelles inntekt. Gifte AFP- og alderspensjonister har rett til hvert sitt skattefradrag.

Maksimalt skattefradrag fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak (SSV). Skattefradraget settes slik at pensjonister som bare har pensjonsinntekt tilsvarende litt over folketrygdens minstepensjon ikke betaler skatt av pensjonsinntekten. Skattefradraget reduseres ut fra den enkeltes pensjonsgrad eller tilsvarende redusert AFP. Skattefradraget reduseres også tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon. Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i Norge bare en del av inntektsåret, jf. sktl. § 16-1 annet ledd, se pkt. 3.2.

Skattefradraget skal nedtrappes når skattyters samlede pensjonsinntekt, herunder uføreytelser etter sktl. § 12-2 bokstavene b, i og j, overstiger fastsatte beløpsgrenser. Se sktl. 16-1 tredje ledd, jf. SSV § 6-5 annet ledd.

Skattefradraget gis i inntektsskatt og trygdeavgift, men ikke i formuesskatt. For pensjonistektepar kan det ha betydning for utnyttelsen av skattefradraget hvordan de i selvangivelsene sine fordeler kapitalinntekter, kapitalkostnader, samt andre inntekts- og fradragsposter som ektefellene kan fordele fritt mellom seg ved ligningen. Om hvilke inntekts- og fradragsposter dette er, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.4 og pkt. 2.5.

Om at underskudd som overføres mellom ektefeller etter sktl. § 6-3 tredje ledd også kan få betydning for utnyttelsen av skattefradraget hos den mottakende ektefelle, sepkt. 3.4.

2 Vilkår for skattefradraget

2.1 Generelt

Etter sktl. § 16-1 første ledd gis det skattefradrag i inntektsskatt og trygdeavgift for skattytere som

– mottar alderspensjon etter folketrygdloven
– mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens Pensjonskasse eller andre tilsvarende avtaler eller lovfestede ordninger eller omfattes av § 12 i AFP-tilskottsloven (gammel AFP i privat sektor)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– mottar stønad etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg, eller
– er skattepliktige til Norge for tilsvarende pensjonsinntekt som angitt i de tre ovennevnte strekpunktene, fra annen EØS-stat

Skattyter som bare får pensjon fra land utenfor EØS har ikke rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1.

2.2 Nærmere om pensjonsinntekt fra annen EØS-stat

Med «tilsvarende pensjonsinntekt» menes pensjon fra allmenne og pliktige pensjonsordninger som omfatter alle innbyggere i landet, jf. sktl. § 16-1 første ledd bokstav d. I disse tilfellene må den enkelte skattyter selv kreve fradraget og på oppfordring kunne legge frem tilstrekkelig dokumentasjon. I Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 8.2.1.2 side 145 antas det at det kun vil være en liten gruppe skattytere som vil få skattefradrag på dette grunnlag alene, da de fleste med pensjon fra utlandet også vil motta pensjon fra folketrygden eller en AFP- ordning. Ytelser fra andre pensjonsordninger enn det som er nevnt over, slik som tjenestepensjoner og ny AFP i privat sektor, gir ikke selvstendig rett til skattefradrag. Dette gjelder for eksempel sjømannspensjon og særalderspensjon fra Statens pensjonskasse.

2.3 Skattytere som både oppfyller vilkårene for skattefradrag og skattebegrensning

Det kan ikke gis både skattefradrag for pensjonsinntekt og skattebegrensning for lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1 eller liten skatteevne etter sktl. § 17-4, i samme inntektsår. Skattyter som i samme inntektsår både har mottatt ytelser som oppfyller vilkårene for skattefradrag og ytelser som oppfyller vilkårene for skattebegrensning etter § 17-1 eller § 17-4, får skatten fastsatt etter den bestemmelsen som gir lavest skatt, jf. sktl. § 16-1 fjerde ledd. Dette vil f.eks. være tilfelle når skattyter går over fra etterlattepensjon til alderspensjon i løpet av inntektsåret. Ligningsmyndighetene skal i disse tilfellene beregne skatten etter den regel som er mest gunstig for skattyter. Beregningen av hvilket alternativ som gir lavest skatt foretas maskinelt ved skatteberegningen.

Ved sammenligningen skal skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 beregnes individuelt for ektefeller og meldepliktige samboere, se sktl. § 17-2 første og tredje ledd jf. § 2-16. For ektefeller og meldepliktige samboere som får skattebegrensning ved liten skatteevne etter § 17-4, beregnes skattebegrensningen under ett for ektefellene/samboerne, jf. sktl. § 17-2 annet ledd. For nærmere omtale av skattebegrensning, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

2.4 Skattefradraget og kildeskatt på pensjon

Pensjonister som bor i en annen EØS-stat og som er skattepliktige i Norge for pensjon fra Norge etter sktl. § 2-3 fjerde ledd, kan i stedet for å svare kildeskatt velge å få skatten beregnet etter de samme reglene som for personer som bor i Norge, jf. sktl. § 6-71. Forutsetningen er at hele eller tilnærmet hele deres inntekt av arbeid, pensjon og virksomhet skattlegges i Norge, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 7.1.7. Personer som velger å få skatten beregnet etter de alminnelige skattereglene har også krav på skattefradrag etter sktl. § 16-1 femte ledd, forutsatt at alle følgende vilkår er oppfylt

– skattyter er bosatt i en annen EØS-stat
– Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger fra denne staten om skattyters inntekts- og formuesforhold, og
– hele eller tilnærmet hele skattyters alminnelige inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge. Med dette menes minst 90 % av alminnelig inntekt

Skattefradraget gis i utlignet inntektsskatt og trygdeavgift. For pensjonister bosatt i utlandet, vil plikten til å betale trygdeavgift være avhengig av om de er pliktig medlem av folketrygden eller ikke, jf. folketrygdloven (ftrl.) § 2-1 flg. Pensjonister som er pliktig medlem av folketrygden og betaler trygdeavgift med lav sats etter de alminnelige reglene i ftrl. § 23-3, kan få redusert hele eller deler av utlignet trygdeavgift med skattefradraget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det gis ikke skattefradrag i avgiften til folketrygden for pensjonister som er frivillig medlem i folketrygden.

3 Beregning av skattefradraget

Nytt for 2016

Fra 2016 er maksimalt skattefradrag for pensjonsinntekt kr 29 880. Beløpsgrensene for nedtrapping av skattefradraget i sktl. § 16-1 tredje ledd er øket til kr 184 800 i trinn 1 og kr 278 950 i trinn 2, se SSV § 6-5.

3.1 Generelt

Maksimalt skattefradrag utgjør kr 30 800 så lenge pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og samlet pensjonsinntekt ikke overstiger kr 180 800, se sktl. § 16-1 tredje ledd, jf. SSV § 6-5. Om reduksjon av skattefradraget, se pkt. 3.2. Om nedtrapping av skattefradraget, se pkt. 3.3.1.

Skattefradraget skal ikke gis med høyere beløp enn summen av utlignede inntektsskatter og trygdeavgift, jf. sktl. § 16-1 sjette ledd.

3.2 Reduksjon av skattefradraget

3.2.1 Pensjonsgrad

Uttak av alderspensjon fra folketrygden er fleksibelt og kan tas ut helt eller delvis. Uttak av alderspensjon kan graderes med 20, 40, 50, 60, 80 eller 100 %, jf. ftrl. § 19-10 og § 20-14. Skattefradraget reduseres etter pensjonsgraden, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav a.

Hvis pensjonsgraden endres eller oppdateres i løpet av et inntektsår skal skattefradraget reduseres på grunnlag av et vektet gjennomsnitt av pensjonsgrad det enkelte inntektsåret.

3.2.2 Redusert AFP

Dersom en mottaker av AFP i offentlig sektor eller «gammel» AFP i privat sektor har arbeidsinntekt i tillegg til pensjonen, skal pensjonen reduseres mot arbeidsinntekten. Skattefradraget reduseres tilsvarende prosentvis reduksjon i AFP når slik pensjon er redusert mot arbeidsinntekt, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav b. En tilsvarende reduksjon skal ikke foretas mot andre ytelser.

I den nye AFP-ordningen i privat sektor utgjør pensjonen et livsvarig påslag til alderspensjonen fra folketrygden, noe som ikke skal påvirkes av eventuell arbeidsinntekt. Rett til skattefradrag er betinget av samtidig uttak av alderspensjon fra folketrygden. For disse skattytere vil derfor størrelsen på skattefradraget reguleres etter uttak av alderspensjon, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav a.

3.2.3 Antall måneder med pensjon i året

Har vilkårene for skattefradrag inntrådt i løpet av året, skal skattefradraget reduseres tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav c første punktum.

Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i riket bare en del av inntektsåret, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav c annet punktum.

3.2.4 Dødsfall

Dør skattyter i løpet av inntektsåret, skal fradrag gis til og med måneden før dødsmåneden. Pensjon i dødsmåneden skal således ikke inngå i samlet pensjonsinntekt.

3.3 Nedtrapping av skattefradraget mot samlet pensjonsinntekt

Nytt for 2016

Innslagspunktene for nedtrapping av skattefradraget er i trinn 1 kr 184 800, og i trinn 2 kr 278 950.

3.3.1 Maksimalt skattefradrag

Maksimalt skattefradrag på kr 30 800 forutsetter at pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og brutto pensjonsinntekt ikke overstiger kr 180 800. Ved pensjonsinntekt utover dette nivået skal skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av samlet brutto pensjonsinntekt etter sktl. § 12-2 bokstavene b, i og j som overstiger kr 180 800, jf. sktl. 16-1 tredje ledd. Overstiger pensjonsinntekten kr, skal skattefradraget reduseres med 6 % av overskytende beløp, se sktl. § 16-1 tredje ledd tredje punktum og SSV § 6-5. Skattefradraget vil være utfaset ved samlet pensjonsinntekt på kr 550 209.

Beløpsgrensene reduseres på samme måte som maksimalt skattefradrag, se pkt. 3.2. Skattefradraget skal ikke avkortes mot arbeids- eller kapitalinntekt.

3.3.2 Hva omfattes av samlet pensjonsinntekt

Pensjonsinntekt som inngår i grunnlaget for nedtrappingen omfatter pensjonsinntekt som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstavene b, i og j. Dette gjelder følgende ytelser:

- pensjoner i og utenfor arbeidsforhold
- føderåd
- livrenter som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold
- engangs- og avløsningsbeløp for ytelser nevnt ovenfor

I tillegg inngår

- stønad etter lov om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg, jf. sktl. § 12-2 bokstav i
- uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, jf. sktl. § 12-2 bokstav j, og
- pensjonsinntekt fra utenlandske pensjonsordninger, jf. sktl. § 16-1 tredje ledd femte punktum. Dette vil i utgangspunktet gjelde både pensjoner som er skattepliktig i Norge og pensjoner som ikke er skattepliktig til Norge.

3.3.3 Pensjon som ikke inngår i samlet pensjonsinntekt

I det inntektsåret skattyter begynner å ta ut alderspensjon fra folketrygden eller AFP, skal pensjonsinntekt, uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser etter andre ordninger som er mottatt før uttakstidspunktet ikke inngå i samlet pensjonsinntekt, jf. sktl. § 16-1 tredje ledd sjette punktum.

Skattefrie pensjonsytelser skal ikke inngå i grunnlaget for nedtrappingen. Dette gjelder for eksempel

- kompensasjonstillegg til mottakere av ny AFP i privat sektor, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav i
- ektefelletillegg fra folketrygden til mottakere av alderspensjon og AFP når virkningstidspunkt for ektefelletillegget er før 1. januar 2011. Se sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Det samme gjelder hvor skattyter er innvilget ektefelletillegg til AFP med virkningstidspunkt før 1. januar 2011 og etter 1. januar 2011 går over på alderspensjon.
- skattefri pensjon for dødsmåneden.

3.3.4 Eksempler

I det følgende gis fire eksempler

Utgangspunktet for eksemplene er at skattefradrag for alderspensjon/AFP er kr 30 800 så lenge pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og brutto alderspensjon ikke overstiger kr 180 800. Er pensjonen over kr 180 800, men ikke høyere enn kr 273 650, skal skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av det overskytende. Overstiger pensjonen kr 273 650, skal skattefradraget nedtrappes med 6 % av overskytende inntil skattefradraget er kr 0 (ved kr 550 209).

Eksempel 1

Skattyter tar ut gradert pensjon fra folketrygden med 50 %. Årlig pensjon utgjør kr 120 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres til 50 %, dvs. kr 15 400, og inntektsgrensene må følgelig reduseres tilsvarende. Det innebærer at pensjon inntil kr 180 800 x 50 % = kr 90 400 vil gi maksimalt skattefradrag. Skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av pensjon opp til kr 273 650 x 50 % = kr 136 825.

	Maksimalt skattefradrag	*kr*	*15 400*
-	*Nedtrappes med (120 000 – 90 400) x 15,3 %*	*kr*	*4 529*
=	*Skattefradrag*	*kr*	*10 871*

Eksempel 2

I dette tilfellet er pensjonsgraden 100. Skattyter tar ut pensjon som er kr 480 000. Skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av pensjon opp til kr 273 650, og med 6 % av pensjonsinntekt på kr 273 650 eller høyere.

	Maksimalt skattefradrag	*kr*	*30 800*
-	*Nedtrappes med (273 650– 180 800) x 15,3 %*	*kr*	*14 206*
-	*Nedtrappes med (480 000 – 273 650) x 6 %*	*kr*	*12 381*
=	*Skattefradrag*	*kr*	*4 213*

Eksempel 3

Skattyter tar ut gradert alderspensjon med 50 % fra folketrygden fra og med 1. juli i inntektsåret. Samlet pensjon fra folketrygden dette året utgjør kr 80 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres både i forhold til pensjonsgraden og i forhold til at skattyter bare har mottatt pensjon i 6 måneder. Maksimalt skattefradrag må reduseres til kr 30 800 x 50 % x 6/12 = kr 7 700. Inntektsgrensene må reduseres tilsvarende. Det innebærer at pensjon inntil kr 180 800 x 50 % x 6/12 = kr 45 200 vil gi maksimalt skattefradrag. Videre må fradraget nedtrappes fordi samlet pensjonsinntekt overstiger beløpsgrensene. Skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av pensjon opp til kr 273 650 x 50 % x 6/12 = kr 68 413. For pensjonsinntekt som overstiger kr 68 413 må skattefradraget nedtrappes med 6 % av pensjonsinntekten.

	Maksimalt skattefradrag:	*kr*	*7 700*
-	*Nedtrappes med (68 413– 45 200) x 15, 3 %*	*kr*	*3 552*
-	*Nedtrappes med (80 000 – 68 413) x 6 %*	*kr*	*695*
=	*Skattefradrag*	*kr*	*3 453*

Eksempel 4

Skattyter tar ut 100 % alderspensjon fra folketrygden fra og med 1. juli i inntektsåret. Samlet pensjon fra folketrygden dette året utgjør kr 80 000. I tillegg har skattyter fått utbetalt særalderspensjon med kr 7 500 per måned, dvs. kr 90 000 for hele året. Det er bare særalderspensjon som skattyter har mottatt etter uttaket av alderspensjon som skal inngå i samlet pensjonsinntekt ved nedtrappingen av skattefradraget. Da uttakstidspunktet er 1. juli, så skal kr 45 000 (kr 7 500 x 6) ikke inngå i samlet pensjonsinntekt. Samlet pensjonsinntekt utgjør etter dette kr 80 000 + kr 45 000 = kr 125 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres i forhold til at skattyter har mottatt pensjon i 6 måneder. Maksimalt skattefradrag utgjør etter dette kr 15 400(kr 30 800 x 6/12). Inntektsgrensene må reduseres tilsvarende. I dette tilfellet er det kun beløpsgrensen i trinn 1 som skal reduseres, og denne reduseres til kr 90 400(180 800 x 6/12). Skattefradraget må nedtrappes da samlet pensjonsinntekt overstiger beløpsgrensen i trinn 1. Skattefradraget nedtrappes slik:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

	Maksimalt skattefradrag	*kr*	*15 400*
-	*Nedtrappes med (125 000 – 90 400) x 15,3 %*	*kr*	*5 294*
=	*Skattefradrag*	*kr*	*10106*

3.4 Forholdet til sktl. § 6-3 tredje ledd om overføring av udekket underskudd mellom ektefeller

Når ektefellene lignes felles eller særskilt og en av dem har et udekket underskudd, skal underskuddet fradras i den andre ektefellens inntekt i samme år. Fradraget gis i alminnelig inntekt. Skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 gis etter at fradrag for underskudd etter sktl. § 6-3 tredje ledd er gjennomført. Overføring av underskudd kan således medføre at skattefradraget ikke kan utnyttes fullt ut hos den mottakende ektefellen. Den får også betydning for muligheten til å fremføre underskudd til etterfølgende år for den ektefellen som har underskuddet.

Skattefrie institusjoner mv.

– *Sktl. § 2-32.*

1 Hvilke institusjoner mv. som er skattefrie

1.1 Generelt

Institusjoner, organisasjoner, selskaper mv. er i utgangspunktet skattefrie dersom de
– er eget skattesubjekt, og
– ikke har erverv til formål

Se sktl. § 2-32 første ledd.

Skattefriheten kan omfatte alle typer institusjoner, organisasjoner, selskap mv. med begrenset gjeldsansvar som f.eks. aksjeselskap, samvirkeforetak, idrettslag, klubber, foreninger, milde stiftelser, legater mv. Fysiske personer omfattes ikke av skattefritaket, se overrettsdom 6. oktober 1930 (Nidaros overrett) i Utv. III/614. Deltakerlignede selskaper, jfr. sktl. § 2-2 annet ledd, og enkeltpersonforetak omfattes heller ikke av skattefritaket. Om hvilke momenter som tillegges vekt ved vurderingen av om institusjonen mv. har erverv til formål, se pkt. 3.

1.2 Kirker mv.

Kirker, menigheter og andre religiøse trossamfunn er i utgangspunktet skattefrie, jf. sktl. § 2-32 første ledd.

1.3 Private skoler

Selveiende institusjoner mv. som eier private skoler og som mottar lovbestemt offentlig tilskudd etter
– lov 19. juni 2009 nr. 95 om voksenopplæring
– lov 6. desember 2002 nr. 72 om folkehøyskoler
– lov 4. juli 2003 nr. 84 om private skolar med rett til statstilskot (privatskolelova), eller
– lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitets- og høyskoleloven)

er i utgangspunktet skattefrie, jf. sktl. § 2-32 fjerde ledd. Om skatteplikt for formue og inntekt utenom undervisning og forskning, jf. sktl. § 2-32 fjerde ledd siste punktum, se pkt. 4.5.

2 Omfanget av skattefritaket

2.1 Generelt

Skattefritaket omfatter både formues- og inntektsskatt. Det omfatter f.eks. også kapitalgevinster og kapitalinntekter.

2.2 Unntak

2.2.1 Familiestiftelser ol

Familiestiftelser og andre formuesmasser hvor avkastningen fortrinnsvis tilfaller medlemmer av en bestemt slekt, er formuesskattepliktige, se sktl. § 2-32 femte ledd. Dette gjelder selv om mottakerne av avkastningen fra stiftelsen er trengende og stiftelsen ellers er å anse som en mild stiftelse som nevnt i sktl. § 2-32 første ledd, se Rt.1940 s. 130 (Utv. V s. 195). Hvor vilkårene i sktl. § 4-50 er oppfylt, er det rente- eller bruksnyteren, og ikke stiftelsen, som skal formuesbeskattes. For øvrig er også familiestiftelser fritatt for inntektsskatteplikt i samme utstrekning som øvrige institusjoner mv. som omfattes av sktl. § 2-32.

2.2.2 Økonomisk virksomhet

En skattefri institusjon mv. kan ha begrenset plikt til å svare formuesskatt og inntektsskatt i forbindelse med økonomisk virksomhet og utleie av fast eiendom, når omsetningen i denne virksomheten overstiger fastsatte beløpsgrenser, se pkt. 4.

2.2.3 Når institusjon er enearving

Når en ellers skattefri institusjon er enearving og overtar boet udelt, skal institusjonen skattlegges for avdødes inntekt i dødsfallsåret, jf. sktl. § 2-15 første ledd og FIN 12. juni 1989 i Utv. 1989/581.

2.2.4 Aksjeutbytte til utenlandsk institusjon mv.

Utbytte som tilfaller utenlandsk aksjonær, og som ikke omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 femte ledd, skal skattlegges etter sktl. § 10-13 selv om mottakeren er en utenlandsk kirke eller institusjon mv. som ville vært skattefri etter norske regler. Om dette og om fritak som følger av skatteavtale, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.1.

2.3 Arbeidsgiveransvar

Skattefrie institusjoner, kirker og skoler mv. har vanlige plikter som arbeidsgiver vedrørende sine ansatte, som f.eks. plikt til å betale arbeidsgiveravgift, trekke skatt og innrapportere lønnsutbetalinger. For veldedige og allmennyttige organisasjoner gjelder særlige beløpsgrenser for plikten til å svare arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag». Videre er det særlige beløpsgrenser for lønnsrapporteringsplikten, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

2.4 Merverdiavgift

Om en institusjon mv. er skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd får ingen betydning for eventuell plikt til å svare merverdiavgift.

3 Vilkåret for skattefrihet: «ikke erverv til formål»

3.1 Generelt

Vilkåret for skattefrihet er at institusjonen eller organisasjonen mv. «ikke har erverv til formål», jf. sktl. § 2-32 første ledd. Formålsvurderingen beror på en konkret helhetsvurdering basert på ulike momenter. I helhetsvurderingen er alle aktiviteter som institusjonen driver relevante. Det samme gjelder for aktiviteter som utføres av en eller flere selvstendige enheter i institusjonens organisasjon.

Ved formålsvurderingen er det særlig tre hovedmomenter som skal vektlegges, se bl.a. HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II). Hovedmomentene er

– det vedtektsbestemte formål

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– den faktiske virksomhet som utøves
– institusjonens oppbygning

Om hovedmomentene, se pkt. 3.2. I tillegg til hovedmomentene kan det også legges vekt på en rekke andre støttemomenter, se nærmere pkt. 3.3.

Dersom institusjonen eller organisasjonen mv. driver aktivitet med flere formål, vil hovedformålet være avgjørende, se for eksempel HRD i Utv. 1982/208 (Rt. 1982/491) (Isberg). Med hovedformål siktes til den eller de deler av en aktivitet som står for over 50 % av driften, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II) og SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226. Om unntak fra skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd, se pkt. 4.

3.2 Hovedmomenter

3.2.1 Det vedtektsbestemte formål

Det første hovedmomentet som skal vektlegges og som inngår i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er det vedtektsbestemte formål. Formålet vil normalt fremgå av institusjonens vedtekter, men kan også utledes av andre kilder, for eksempel stiftelsesgrunnlaget (f.eks. et testament) til en stiftelse, jf. lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven) § 2. Det avgjørende ved vurderingen av hva som er det vedtektsbestemte formål er å tolke vedtektene og fastslå hvilket formål vedtektene samlet sett gir uttrykk for. Enkeltstående bestemmelser i vedtektene er av denne grunn ikke nødvendigvis avgjørende. Ved vurderingen av momentet vil det også være av betydning om vedtektene utelukker at institusjonen har et økonomisk formål, se LRD 10. oktober 2007 (Frostating) i Utv. 2007/1465 (Sintef). Det er vedtektene slik de fremstår i det aktuelle inntektsåret som skal vurderes. Senere endringer i vedtektene kan imidlertid vektlegges dersom de kaster lys over institusjonens formål i det inntektsåret som vurderes.

3.2.2 Den faktiske aktivitet

Det andre hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er den aktiviteten som institusjonen mv. faktisk utøver. Ved avgjørelsen av hva den aktiviteten som institusjonen mv. utøver faktisk går ut på, er det sentralt å fastslå hva institusjonen mv. faktisk har gjort i inntektsåret. Den faktiske aktiviteten som har vært utøvd i årene før eller etter det aktuelle inntektsåret kan også ha betydning for formålsvurderingen i den grad det kaster lys over forholdene i inntektsåret som vurderes, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II). I tilfelle den faktiske aktiviteten ikke samsvarer med det vedtektsbestemte formål, vil den faktiske aktiviteten få avgjørende betydning, se bl.a. HRD i Utv. 1982/208 (Rt. 1982/491) (Isberg). Hvilken aktivitet som faktisk har vært utøvd kan ofte utledes av skriftlige kilder som for eksempel regnskaper, årsberetninger mv.

3.2.3 Institusjonens oppbygning

Det tredje hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er betydningen av institusjonens oppbygning. Det sentrale ved dette momentet er om det er særlige forhold ved institusjonens oppbygning, organisasjonsform, struktur mv. som kan ha betydning ved vurderingen av institusjonens formål. Dette vil for eksempel være tilfellet dersom det skattesubjektet som vurderes er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se HRD Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II). Aksjeselskap og allmennaksjeselskap har normalt til formål å skaffe aksjonærene økonomisk utbytte. Etter lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 2-2 annet ledd og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) § 2-2 annet ledd skal aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som ved sin virksomhet ikke skal ha til formål å skaffe aksjonærene økonomisk utbytte, ha bestemmelser i vedtektene om anvendelse av overskudd og formue ved oppløsning. Hvis slik vedtektsbestemmelse ikke foreligger, vil det være et sterkt moment mot at selskapet er en skattefri institusjon. Har institusjonen mv. en konsernstruktur eller en

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

konsernliknende struktur, vil dette være et forhold ved institusjonens oppbygning som normalt trekker i retning av skatteplikt.

3.3 Støttemomenter

3.3.1 Generelt

Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger har lagt vekt på ulike støttemomenter ved helhetsvurderingen av institusjonens formål etter sktl. § 2-32 første ledd. Disse momentene brukes ikke i større utstrekning enn nødvendig, og bærer derfor preg av å være subsidiære tolkningsmomenter i forhold til hovedmomentene. Støttemomentene retter seg mot spesielle forhold ved institusjonens aktivitet eller konsekvenser av denne. I det følgende skal noen relevante støttemomenter nevnes. Listen over støttemomenter er ikke uttømmende.

3.3.2 Hensynet til konkurransesituasjonen

Det sentrale ved dette hensynet er å vurdere hvilke konsekvenser et eventuelt skattefritak har for den frie konkurransen i markedet. Dersom en institusjon mv. driver aktivitet i konkurranse med andre skattepliktige subjekter vil et skattefritak kunne gi uheldig konkurransevridning. Hensynet til konkurransesituasjonen trekker da i retning av skatteplikt for institusjonen mv. Om et tilfelle hvor bla. hensynet til konkurransesituasjonen tilsa at formålet med aktiviteten var ervervsmessig, se SKD 5. juli 2011 i Utv. 2011/1226.

3.3.3 Hensynet til likebehandling

Det er et alminnelig skatterettslig prinsipp at like tilfeller skal behandles likt. Hensynet til likebehandling vil derfor kunne trekke i retning av skatteplikt eller skattefritak ut fra hvordan andre skattesubjekter, som driver vesentlig lik virksomhet i en tilsvarende organisasjonsform, behandles. Den skattemessige behandlingen i utlandet av konkurrenter som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge vil ikke ha betydning ved vurderingen av om en innretning er fritatt for beskatning etter sktl. § 2-32, se SKD 28. mars 2014 punkt 3.3 i Utv. 2014 s. 1027.

3.3.4 Hvordan inntekter anskaffes/finansiering

Ved helhetsvurderingen av innretningens faktiske aktivitet kan inntektene og inntektskildene belyse hvilke aktiviteter som utøves og derigjennom hvorvidt en innretning har erverv til formål.

Baseres institusjonens aktivitet på private gaver, innsamlinger mv. og/eller frivillig arbeidsinnsats, trekker dette i retning av at den ikke har erverv til formål. Institusjonen kan imidlertid ha erverv til formål selv om den drives med ulønnet arbeidskraft.

Finansieres institusjonens aktivitet med betaling for ytede tjenester, trekker dette normalt i retning av at institusjonen har erverv til formål. Er imidlertid den økonomiske aktiviteten et direkte ledd i å realisere/virkeliggjøre det ikke ervervsmessige formålet, medfører ikke den økonomiske aktiviteten i seg selv skatteplikt, se pkt. 3.4.26 og pkt. 4.8.

Finansiering ved offentlige tilskudd trekker normalt i retning av at institusjonen ikke har erverv til formål, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I).

3.3.5 Ideelt formål

Dersom institusjonen eller organisasjonen mv. har et ideelt formål kan dette trekke i retning av skattefrihet. Ideelt formål kan for eksempel være å tilgodese

- allmennyttige interesser, dvs. interesser som er til nytte for allmennheten
- fritidsinteresser, f.eks. sport, idrett og friluftsliv
- humanitære interesser
- kulturelle interesser
- politiske interesser
- religiøse interesser
- sosiale interesser

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– vitenskapelige interesser
– yrkesgruppers generelle økonomiske og/eller faglige interesser

Et ideelt formål kan foreligge selv om formålet kan oppfattes som kontroversielt.

3.3.6 Institusjoner som tjener/fremmer medlemmers interesser

En institusjon eller organisasjon mv. anses å ha erverv til formål dersom hovedformålet er å tjene eller fremme medlemmenes

– private, økonomiske, forbruksmessige interesser, og/eller
– yrkesinteresser på en direkte måte i motsetning til generelle interesser

For eksempel vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved at de tar seg av oppgaver som naturlig hører til enkeltmedlemmets virksomhet, men som bedre kan løses av fellesskapet, være skattepliktige. Eksempler på slike foreninger er innkjøps- og salgslag for næringsdrivende, se URD 2. september 1968 (Ålesund byrett) i Utv. 1968/477, samt «servicekontorer» og innretninger som utfører konsulentoppdrag innenfor den egentlige virksomheten for medlemmer av en bransje. Se også LRD 1. desember 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1812. (Sykehjelps- og pensjonsordningen for leger). (Stiftelsen ble ansett å ha til hovedformål å sikre medlemmenes økonomiske interesse ved inntektsbortfall.)

Om foreldredrevne barnehager, se pkt. 3.4.7.

Om private/abonnenteide vannverk, se pkt. 3.4.29.

Institusjoner eller organisasjoner mv. som ivaretar generelle interesser for nærings- eller yrkesgrupper vil normalt ikke ha erverv til formål. Dette gjelder blant annet fagforeninger som for eksempel LO og arbeidsgiverorganisasjoner som for eksempel NHO.

3.3.7 Oppløsning av institusjonen

Hvis institusjonens midler ved oppløsning kan eller skal utdeles til dens medlemmer, vil dette trekke sterkt i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål. Hvis institusjonens midler ved oppløsning skal brukes til å fremme et formål som etter formålsvurderingen i sktl. § 2-32 første ledd hadde medført skattefritak, vil dette trekke i retning av at institusjonen mv. ikke har erverv til formål.

3.3.8 Overskudd hos institusjonen mv.

Overskudd hos en institusjon eller organisasjon mv. kan ha betydning for formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd.

Dersom institusjonen mv. ikke har til formål å drive med overskudd, må det foretas en konkret vurdering av om aktiviteten objektivt sett er et tjenlig instrument for ervervsmessig formål, se HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/816) (Ernst G. Mortensen II). I denne vurderingen er det blant annet relevant å vurdere aktivitetens art, oppbygning, omfang, samt hvordan aktiviteten faktisk drives.

Går institusjonen mv. med overskudd, må det foretas en vurdering av om overskuddets størrelse, sett i forhold til institusjonens relative størrelse, organisasjon og aktivitet for øvrig, trekker i retning av at aktiviteten er ervervsmessig. Det må også foretas en vurdering av hvor ofte overskudd har forekommet. Overskudd over tid vil kunne være et sterkt moment for at institusjonen mv. har erverv til formål. Et tilfeldig overskudd vil på den annen side ikke nødvendigvis trekke i retning av at aktiviteten er ervervsmessig.

Driver institusjonen mv. aktivitet som direkte realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål, er aktiviteten skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd selv om aktiviteten går med overskudd, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I). Dette gjelder i utgangspunktet uavhengig av overskuddets størrelse. Det forutsettes imidlertid at overskuddet i slike tilfeller faktisk blir benyttet til å realisere/virkeliggjøre institusjonens eget, eller dens eieres, ikke-ervervsmessige formål, se for eksempel FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 (breddeidrettsarrangementer). Om realisering/virkeliggjøring av et ikke-ervervsmessig formål, se nærmere i emnet pkt. 4.8.

En institusjon mv. kan ha et ikke-ervervsmessig formål selv om deler av overskuddet settes av i såkalte kapitalfond for å kunne møte dårligere tider. Det stilles imidlertid krav til anvendelsen av, og størrelsen på, slike fond, se HRD i Utv. 1955/209 (Rt.

1955/175) (Veritas I). Omfanget av kapitalfondene må bestemmes ut fra institusjonens aktivitet, omsetning, struktur, størrelse, samt forholdene for øvrig. Kapitaloppbyggingen må ikke gå ut over det som er nødvendig for å sikre forsvarlig drift, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I). Dette kan være tilfellet dersom kapitaloppbyggingen brukes til å utvide den eksisterende aktiviteten eller til å starte ny aktivitet.

3.3.9 Utbytte

Har medlemmene eller eierne rett til utbytte, eller faktisk mottar utbytte, vil dette normalt trekke sterkt i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål.

3.3.10 Aktivitetens art

Driver institusjonen mv. aktivitet av samme art og på samme måte som privateide bedrifter og/eller i konkurranse med disse, vil dette normalt trekke i retning av at institusjonen har erverv til formål.

Om hensynet til konkurransesituasjonen, se nærmere i pkt. 3.3.2.

Er det tvil om institusjonens hovedformål er ikke-ervervsmessig, kan det legges vekt på om institusjonen mv. utfører oppgaver som det offentlige er lovpålagt å utføre, se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I) og SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226.

3.4 Eksempler (sortert alfabetisk)

3.4.1 Generelt

Nedenfor er gjengitt noen eksempler som har vært vurdert i praksis. Avgjørelsen i hver enkelt sak beror på en konkret helhetsvurdering basert på de momentene som er nevnt ovenfor.

3.4.2 Aksjeselskap

Om betydningen av aksjeselskapsformen ved formålsvurderingen, se pkt. 3.2.3.

Et aksjeselskap er ikke skattefritt bare fordi alle aksjene eies av offentlig myndighet eller skattefri institusjon, se pkt. 3.4.26. Se også HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II) (Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt for et selskap som drev med undervisningsvirksomhet. Høyesterett uttalte at et selskaps skatterettslige stilling ikke kunne avhenge av hvem som eier aksjene, eller av den virksomhet eieren for øvrig drev). Det kan likevel være relevant hvem som er eier av aksjene i selskapet og hvilken skattemessig status eierne har, se FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 (breddeidrettsarrangementer).

Om skattefritak for et aksjeselskap som skulle stiftes med allmennyttig formål, hvor aksjonæren ikke skulle nyte private fordeler fra selskapet og hvor formuen ved oppløsning av selskapet skulle tilfalle det allmennyttige formålet, se BFU 34/2009.

3.4.3 Aldershjem

Drift av aldershjem kan anses som et ideelt formål.

3.4.4 Arbeidsterapi

Arbeidsterapi for personer som har kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme anses som et ideelt formål, se FIN 12. april 1965 i Utv. 1965/140. (Blåkorsforening som drev et arbeids- og ettervernshjem.)

3.4.5 Attføringsbedrifter

Bedrifter for yrkesvalghemmede som er godkjent av Arbeids- og inkluderingsdepartementet ved NAV, anses normalt ikke å ha erverv til formål, se FIN 24. mai 1982 i Utv. 1982/382 og SKD 7. mars 2007 i Utv. 2007/684. Tilsvarende gjelder for sammenslutning av slike bedrifter, se FIN 9. februar 1971 i Utv. 1971/122.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.4.6 Avløserlag

Avløserlag er ansett skattepliktige, se FIN 11. mai 1995 i Utv. 1995/689.

3.4.7 Barnehager

Foreldredrevne barnehager organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar, vil normalt anses skattefrie når barnehageaktiviteten er av ideell karakter. Dette er tilfellet når barnehageplassene prises til tilnærmet selvkost, og barnehagen ikke tar sikte på vedvarende overskudd. Se FIN 30. april 2003 i Utv. 2003/914.

3.4.8 Bedriftshelsetjenesten

En bedriftshelsetjeneste som etter vedtektene er en juridisk selvstendig institusjon, er på visse vilkår ansett ikke å ha erverv til formål. Se for øvrig SKD 28. mai 1982 i Utv. 1982/455. Som det fremgår av uttalelsen må den skatterettslige stillingen utledes av skattelovens alminnelige regler.

3.4.9 Boligselskap o.l.

Boligselskaper/andelslag som har til formål å skaffe og forvalte bolig for andelseierne anses normalt å ha erverv til formål. Flyktningeboligselskap og studentsamskipnads drift av boliger er ansett å ha et ikke-ervervsmessig formål. Utleie til andre i sommerferier o.l. faller imidlertid utenfor det ikke-ervervsmessige formålet, se pkt. 4.

3.4.10 Bygdeservicelag

Bygdeservicelag som har til formål å legge forholdene til rette for en best mulig utnyttelse av de ressurser som ligger i medlemmenes virksomhet vil normalt ikke være en skattefri institusjon.

3.4.11 Datasentral

Interkommunal datasentral er ansett skattepliktig.

3.4.12 Enøksenter

Enøksenter som er eget skattesubjekt er ansett skattepliktig. Dette gjelder selv om energiverk gjennom konsesjonsvilkår er pålagt å opprette et slikt enøksenter.

3.4.13 Forbrenningsanlegg

Om forbrenningsanlegg som ble ansett skattepliktig, se SKD 5. juli 2011 i Utv. 2011/1226. I SKD 23. april 2013 i Utv. 2013/898 er det presisert hvilken del av virksomheten som kan komme inn under et eventuelt skattefritak. Eierkommuners lovpålagte håndtering av kommunens eget husholdningsavfall er virksomhet som etter sin art kan omfattes av skattefritaket. Med håndtering av eget husholdningsavfall menes mottak og sluttbehandling, herunder energigjenvinning, av slikt avfall. Det er en forutsetning at gebyrene prises til selvkost.

Inntekter fra konkurranseutsatt avfallshåndtering og sluttbehandling av dette avfallet, herunder energigjenvinning, vil ikke være omfattet av skattefritaket. Inntekter fra (energi)gjenvinning og annen sluttbehandling av avfallet kan allokeres til henholdsvis skattefri/skattepliktig inntekt i samme forhold som vekten av kommunenes eget husholdningsavfall og vekten av det konkurranseutsatte avfallet.

3.4.14 Forskningsinstitusjoner

Om forskningsstiftelse og forskningsaksjeselskaper som ble ansett å drive skattepliktig virksomhet, se LRD 10. oktober 2007 (Frostating) i Utv. 2007/1465 (Sintef). Forskningsoppdrag mot vederlag må likestilles med ordinær ervervsmessig aktivitet. Det er ikke grunn til å vurdere oppdrag betalt av det offentlige på en annen måte enn oppdrag betalt av det private næringsliv. Den skattemessige vurderingen av forskningsinstituttenes aktiviteter er nærmere omtalt i en artikkel fra Skattedirektoratet av 28. mars 2014, Utv. 2014 s. 1027.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning fra staten, se sktl. § 2-36 femte ledd og for stiftelser som eier aksjer i slikt selskap, jf. § 2-36 sjette ledd. Se også emnet «Formue», pkt. 2.3.

3.4.15 Forsøksringer i jordbruket

Landbrukets forsøksringer anses å være skattefrie institusjoner.

3.4.16 Idrettsarrangementer

Vedtektsbestemt formål om å fremme idrett eller interesse for idrett, gjennom blant annet å forestå breddeidrettsarrangementer, kan anses å være et ikke-ervervsmessig formål. Dette gjelder selv om aktiviteten er organisert som aksjeselskap og går med overskudd. Deler selskapet ut utbytte kan aktiviteten også bli ansett skattefri, når aksjene eies av skattefri institusjon og utbyttet benyttes til å realisere aksjonærens ikke-ervervsmessige formål. Se FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 og SKD 20. mai 2009 i Utv. 2009/738.

3.4.17 Industrireisningsselskap

Om vurdering av skattefrihet for industrireisningsselskap, se SKD 6. juni 1983 i Utv. 1983/802.

3.4.18 Informasjonskontor for synshjelp

Informasjonskontor for synshjelp er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN 1. oktober 1979 i Utv. 1979/608.

3.4.19 Klassifikasjonsselskap

Selskap med hovedformål å virke for sikkerheten til sjøs er ansett skattefri, se HRD i Utv. 1955/209 (Rt. 1955/175) (Veritas I) og HRD i Utv. 1958/626 (Rt. 1958/1108) (Lloyds). Hvis slike selskaper i tillegg til klassifikasjon og besiktigelse av skip, også driver betydelig konsulentvirksomhet med sikte på å oppnå overskudd, vil hele selskapets overskudd kunne anses skattepliktig, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II).

3.4.20 Pensjonsordning

Om skatteplikt for kommunale pensjonskasser, se FIN 18. september 1990 i Utv. 1991/1106. Se også LRD 1. desember 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1812 (Sykehjelps- og pensjonsordningen for leger). (Stiftelse med hovedformål å sikre leger og deres etterlatte økonomiske ytelser ved inntektsbortfall, ble ansett som skattepliktig).

3.4.21 Regnskapslag

Regnskapslag er ansett for å ha erverv til formål. Det legges særlig vekt på at regnskapslagene direkte bistår den enkelte næringsdrivende med virksomhetens regnskap, og at regnskapslagenes tjenester er konkurrerende tilbud til tilsvarende tjenester fra andre private regnskapsførere.

3.4.22 Reinbeitedistrikter

Reinbeitedistriktene er ansett ikke å ha erverv til formål.

3.4.23 Selskapsforening

Forening som vesentlig arrangerte danseaftener ble ansett å ikke ha erverv til formål, se LRD 7. mars 1975 (Eidsivating) i Utv. 1975/267.

3.4.24 Statens skogplanteskoler

Statens skogplanteskoler er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN 17. juni 1981 i Utv. 1981/343.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.4.25 Stipendiefond

Et stipendiefond vil ikke ha erverv til formål dersom følgende vilkår er oppfylt

– utdeling fra fondet bare består av stipendier og andre ytelser som ikke har noen direkte tilknytning til givernes ervervsmessige eller privatøkonomiske interesser
– fondets midler ikke under noen omstendigheter kan gå tilbake til giverne

Se FIN 2. mai 1963 i Utv. 1963/320.

3.4.26 Studentsamskipnad

Studentsamskipnad som har til formål å sørge for studenters velferd mv. anses i utgangspunktet å drive en allmennyttig aktivitet som ikke har erverv til formål.

Driver studentsamskipnaden økonomisk aktivitet, beror det på en konkret vurdering om dette er en aktivitet som går ut på å realisere eller finansiere det ikke-ervervsmessige formålet. I det siste tilfellet er utgangspunktet at det inntrer skatteplikt. Eksempelvis er Studentsamskipnadens drift av studentboliger ansett å ha et ikke-ervervsmessig formål, mens utleie av studentboliger til andre i sommerferier o.l. faller utenfor det ikke-ervervsmessige formålet, se pkt. 4.

En studentbokhandel som ble drevet av en studentsamskipnad gjennom et eget aksjeselskap ble i Riksskattenemndas vedtak 11. desember 2007 ikke ansett å komme inn under skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd. Selv om vareutvalget var spisset mot pensumlitteratur, besto det også av annen litteratur og varer som naturlig hørte hjemme hos enhver bokhandler. Det var ikke avgjørende for resultatet at eieren av aksjeselskapet var skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd. Se SKD-melding 2008/08 pkt. 22.2 i Utv. 2008/775. En studentbokhandel organisert som en stiftelse ble ikke ansett for å komme inn under skattefritaket i URD 1. februar 2012 (Kristiansand tingrett) i Utv. 2012/433.

3.4.27 Tomteselskap

Om tomteselskaper som ble ansett å ha erverv til formål, se FIN 20. april 1979 i Utv. 1979/348 og FIN 9. mai 1997 i Utv. 1997/1284.

3.4.28 Ungt Entreprenørskap

Elevbedrift/ungdomsbedrift som er tilsluttet Ungt Entreprenørskap/Studentbedrift er i utgangspunktet skattefri.

3.4.29 Vannverk

Private/abonnenteide vannverk som har til hovedformål å skaffe andelseierne vann kan anses som en skattefri institusjon når vilkårene i sktl. § 2-32 forøvrig er oppfylt, se SKD 6. november 2013 i Utv. 2013/1735.

3.4.30 Varemesse

Norges Varemesse driver en omfattende aktivitet med å arrangere messer og leie ut lokaler på forretningsmessig grunnlag. Aktiviteten tjener på en direkte måte næringsinteressen til mange av de gruppene som står bak stiftelsen. Den ble ansett for å ha erverv til formål, se FIN 21. oktober 1982 i Utv. 1983/68.

3.4.31 Værringer

Værringer som følger reglene fastsatt av Avlsrådet for sau i Norsk Sau og Geit, er et samvirketiltak der medlemmene samarbeider for å gjennomføre et effektivt avlsarbeid på sau. Værringene antas ikke å ha erverv til formål.

4 Økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom

4.1 Generelt

Institusjoner mv. som etter sktl. § 2-32 første ledd ikke har erverv til formål, men som driver økonomisk virksomhet, er skattepliktige for inntekt og formue plassert i den økonomiske virksomheten, se sktl. § 2-32 annet ledd. Dette vil for eksempel gjelde formue i og inntekt ved utleie av fast eiendom. Dette gjelder med mindre den økonomiske

virksomheten realiserer/virkeliggjør institusjonens ikke-ervervsmessige formål, se pkt. 4.8. Skatteplikten gjelder også selv om deler av eiendommen brukes til et ikke-ervervsmessig formål. Om beløpsgrenser, se pkt. 4.2. Om de særlige reglene for kirker mv. og for private skoler, se pkt. 4.4 og pkt. 4.5.

Om unntak fra skatteplikt, se nedenfor.

Kravene til økonomisk virksomhet i sktl. § 2-32 annet ledd er noe høyere enn det alminnelige kravet til virksomhet i sktl. § 5-1, se Ot.prp. nr. 1 (1997-98) punkt 14.3.1 s. 32. Dette gjelder særlig kravet til varighet og omfang, se pkt. 4.7.

Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

4.2 Beløpsgrenser

Økonomisk virksomhet, herunder inntekter fra utleie av fast eiendom, er unntatt fra skatteplikt når omsetningen i inntektsåret ikke overstiger

- kr 70 000 for skattefrie institusjoner, jf. sktl. § 2-32 annet ledd annet punktum, eller
- kr 140 000 for skattefrie institusjoner som betegnes som allmennyttige eller veldedige, jf. sktl. § 2-32 annet ledd tredje punktum

Beløpsgrensene ovenfor gjelder institusjonenes omsetning, ikke overskudd.

Dersom kravet til virksomhet er oppfylt og beløpsgrensene er overskredet, vil hele inntekten fra den økonomiske virksomheten være skattepliktig.

Beløpsgrensene gjelder særskilt for hver selvstendig enhet, herunder selvstendige enheter i en og samme organisasjon. En enhet er selvstendig når den tilfredsstiller kravene til eget skattesubjekt (selvstendig skattesubjekt), se sktl. § 2-2 første ledd og særlig sktl. § 2-2 første ledd bokstav h. I kravet til «selvstendig bestyrelse» i sktl. § 2-2 første ledd bokstav h, ligger et krav om at institusjonen mv. må ha eget styre og regnskap.

4.3 Allmennyttige eller veldedige institusjoner

Ved vurderingen av om en institusjon eller organisasjon mv. kan betraktes som allmennyttig eller veldedig, må det legges vekt på om virksomheten har nytte for allmennheten. I denne sammenheng er det av betydning om institusjonen eller organisasjonen mv. utøver aktiviteter som er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Sammenslutninger med en snever medlemskrets og/eller sammenslutninger hvor virksomheten kommer en sterkt avgrenset gruppe til gode, kan normalt ikke anses som allmennyttig eller veldedig.

Følgende institusjoner og organisasjoner mv. har blitt ansett som allmennyttige eller veldedige

- hobbyforeninger
- husflidsforening med formål å fremme god norsk husflid kulturelt, økonomisk og sosialt
- humanitære og sosiale organisasjoner
- idrettsorganisasjoner og idrettslag
- internasjonalt orienterte organisasjoner, menneskerettighetsorganisasjoner og solidaritetsorganisasjoner
- kvinneorganisasjoner og kvinnesaksforeninger
- kulturorganisasjoner, kulturvernorganisasjoner og natur/friluft/miljøvernorganisasjoner
- Norges Bygdeungdomslag med formål å samle all ungdom med interesse for bygdesamfunnet for å fremme og ivareta bygdene og ungdommenes interesser
- religiøse organisasjoner og livssynsorganisasjoner
- spontane aksjonsgrupper, ad hoc-bevegelser
- velforeninger, grendelag, nærmiljøorganisasjoner
- andre foreninger og lag (frimurerlosjer, rotary, lions ol)

Følgende organisasjoner anses ikke som allmennyttige eller veldedige:

- arbeidsorganisasjoner, herunder fagforeninger
- næringsorganisasjoner
- politiske organisasjoner og partitilknyttede organisasjoner
- studentorganisasjoner mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– vitenskapelige organisasjoner
– yrkesorganisasjoner

4.4 Kirker mv.

Kirker, menigheter og andre trossamfunn er skattepliktige for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Inntekter fra økonomisk virksomhet er skattepliktig i sin helhet når disse overstiger kr 140 000 i inntektsåret, jf. sktl. § 2-32 annet ledd siste punktum. Inntekt ved utleie av fast eiendom er bare skattefri når inntektene realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål, se pkt. 4.8.

4.5 Private skoler

Selveiende institusjon som eier privat skole er fritatt for skattlegging av skolevirksomheten dersom skolen mottar lovbestemt offentlig tilskudd, se sktl. § 2-32 fjerde ledd. Om hvilke skoler dette er, se pkt. 1.3. Institusjonen skal likevel skattlegges for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet som ikke består i undervisning og forskning. Forskning omfatter ikke oppdragsforskning, konsulentvirksomhet eller fremstilling av tekniske produkter. En undervisningsinstitusjon skal ikke beskattes for utleie av ledig undervisningsrom til annen undervisning. Det samme gjelder utleie til formål i lokalsamfunnet, hvor tilsvarende utleie er vanlig for offentlige skoler.

4.6 Innsamlingsaktivitet

Skattefrie institusjoners innsamling av penger anses ikke som økonomisk virksomhet. Etter lang praksis gjelder dette også pengeinnsamling ved bruk av gevinstautomater. Inntekt ved drift av underholdningsautomater vil på den annen side kunne anses som økonomisk virksomhet. Se FIN 8. oktober 2003 i Utv. 2003/1469.

4.7 Tilfeldige aktiviteter og arrangementer

En skattefri institusjon kan ikke beskattes for inntekt av enkeltstående, tilfeldige aktiviteter og arrangementer. Idrettslag o.l. som leilighetsvis holder basarer, loppemarkeder, oppvisninger eller lignende tilstelninger, skal således ikke skattlegges for inntektene fra disse aktivitetene eller arrangementene. Dette gjelder selv om omsetningen fra slike aktiviteter eller arrangementer skulle overstige det skattefrie beløpet. Slike aktiviteter eller arrangementer skal ikke ses i sammenheng med økonomisk virksomhet som medfører skatteplikt.

Skattefriheten gjelder også ved kortvarig leilighetsvis utleie, f.eks. av idrettshall til messearrangement en helg.

4.8 Virksomhet som realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål

En skattefri institusjon mv. som driver økonomisk virksomhet, er ikke skattepliktig for formue i eller inntekt ved den økonomiske virksomheten dersom denne realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål. Dette gjelder selv om omsetningen overstiger beløpsgrensene i sktl. § 2-32 annet ledd, se pkt. 4.2. Se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Rt.1985/917) (Ernst G. Mortensen I), HRD i Utv. 1997/1137 (Rt. 1997/1602) (Bodø/Glimt) (fotballklubb ble ikke ansett skattepliktig for inntekter vunnet ved salg av supporterutstyr) og FIN 12. april 1965 i Utv. 1965/140 (At den lokale Blåkorsforening hadde visse inntekter av gårdsdrift mv. kunne ikke medføre beskatning, fordi inntektene skrev seg fra realisasjon av det ikke-ervervsmessige formål å drive et gårdsbruk mv. med tanke på arbeidsterapi for pasienter som hadde kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme). Er formålet med den økonomiske virksomheten derimot å finansiere det ideelle formålet, vil den være skattepliktig.

Det er ikke skatteplikt ved utleie når utleien realiserer det som er formålet med institusjonen, f.eks. en studentsamskipnads utleie av boliger til studenter. Derimot vil utleie av studentboliger til sommerhotell bli ansett som skattepliktig inntekt. Dersom en studentsamskipnad driver studentbokhandel gjennom et eget aksjeselskap, må skatteplikt vurderes ut fra aksjeselskapets eget forhold, se pkt. 3.4.26.

4.9 Formue

4.9.1 Bruttoformue

Skatteplikten omfatter bare bruttoformue i den skattepliktige virksomheten eller bruttoformue i den utleide eiendommen.

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i skattepliktig virksomhet, skal bare den utleide/brukte delen formuesbeskattes. Fordeling av bygningens formuesverdi foretas på grunnlag av utleieverdier. Dersom eiendommen jevnlig bare leies ut eller brukes i skattepliktig virksomhet en del av året, vil skatteplikten avhenge av om utleien/bruken er det vesentligste i løpet av året.

Bankinnskudd, kassebeholdning mv. formuesbeskattes bare i den utstrekning de er driftskapital i den skattepliktige virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig for formuesbeskatning at de er opptjent i den skattepliktige virksomheten.

4.9.2 Gjeld

Det kan kreves fullt fradrag for den gjelden som vedkommer den skattepliktige virksomheten. Er den utleide eiendommen pantsatt, anses denne gjelden å vedkomme den pantsatte eiendommen, se HRD i Utv. V/159 (Rt. 1939/244).

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i den økonomiske virksomheten, fordeles pantegjelden i samme forhold som bruttoformuen i eiendommen.

4.9.3 Særlig om forskningsinstitusjoner

Om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning fra staten, se sktl. § 2-36 femte ledd og for stiftelser som eier aksjer i slikt selskap, se sktl. § 2-36 sjette ledd. Se også emnet «Formue», pkt. 2.3.

4.10 Inntekt

4.10.1 Bruttoinntekt

Den skattepliktige bruttoinntekten omfatter all driftsinntekt i den skattepliktige virksomheten og leieinntekt ved skattepliktig utleie av fast eiendom.

Renter av bankinnskudd vil bare være skattepliktig dersom bankinnskuddet er driftskapital i den skattepliktige virksomheten.

Vederlag ved salg av omsetningsgjenstander i den skattepliktige virksomheten er skattepliktig inntekt.

Salgssum for, eller erstatning ved tap av, avskrivbart driftsmiddel skal inntektsføres, nedskrives på saldo eller inngå i en gevinst-/tapsberegning, men begrenset oppad til opprinnelig kostpris inklusive aktiverte påkostninger for det solgte/tapte driftsmiddelet, se sktl. § 2-32 tredje ledd. Se pkt. 4.2 og for øvrig emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Del av salgssum eller erstatning som overstiger opprinnelig kostpris inklusive påkostninger er skattefri.

Om et tilfelle hvor et aksjeselskap ikke ble skattepliktig for gevinst ved realisasjon av et næringsbygg fordi det ikke var foretatt skattemessige avskrivninger på bygget, se BFU 6/2015.

Gevinst ved salg av formuesobjekter som ikke er avskrivbare, er normalt ikke skattepliktig. Dette gjelder selv om de er brukt i den skattepliktige virksomheten. Det vil ikke foreligge skatteplikt for gevinst ved salg av utleid boligeiendom eller av tomt brukt i skattepliktig virksomhet.

4.10.2 Fradragsposter

Til fradrag i den skattepliktige inntekten kommer kostnader som direkte vedrører den skattepliktige økonomiske virksomheten. Leier skattyter f.eks. ut fast eiendom som også brukes til det skattefrie formålet, må kostnadene fordeles. Bare kostnader som faller på den utleide delen kan fradras.

I den utstrekning skattyter bruker avskrivbare driftsmidler i den skattepliktige virksomheten, kan de avskrives på vanlig måte. Leier skattyter f.eks. ut en avskrivbar bygning som også brukes til det skattefrie formål, er det bare kostpris vedrørende den utleide delen som kan tilføres saldo for avskrivning.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Tap vedrørende omløpsmidler i den skattepliktige virksomheten er fradragsberettiget. Tap vedrørende avskrivbare driftsmidler følger de alminnelige reglene for fradrag. Tap vedrørende formuesobjekter som ikke er avskrivbare, er ikke fradragsberettiget.

Fradrag for gjeldsrenter gis bare for den delen som vedrører gjeld som er fradragsberettiget ved formuesligningen, se ovenfor.

5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt for skattefrie institusjoner mv., se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

6 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

7 Selvangivelsesplikt

Om plikt til å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Skattefri arbeidsinntekt

- *Sktl. § 5-15 første ledd bokstavene i og k.*
- *Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 (samleforskriften) § 5-2-1 til § 5-2-2.*

1 Generelt

I henhold til sktl. § 5-15 er en rekke ytelser i arbeidsforhold unntatt fra skatteplikt. Dette gjelder både kontant lønn og naturalytelser. Nedenfor behandles de unntakene som skyldes at verdien av arbeidsvederlaget er under beløpsgrensen for opplysningsplikt , se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i samt inntekt som er skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav k, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 (samleforskriften) § 5-2-1 til § 5-2-2 og § 5-2-10. De fleste av de øvrige skattefritakene i paragrafen er behandlet andre steder i Lignings-ABC, f.eks. i emnene «Sluttvederlag», «Tilskudd – offentlige tilskudd», «Sjøfolk», «Forsvarspersonell», «Utdanning – tilskudd og kostnader», «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10, «Barn og ungdom», pkt. 2, «Naturalytelser i arbeidsforhold» og emnene om utland.

2 Utbetaling av mindre beløp

Når samlede lønnsutbetalinger (kontanter og naturalytelser) til en person fra samme arbeidsgiver i løpet av inntektsåret er kr 1 000 eller mindre, er dette ikke omfattet av opplysningsplikten, se samleforskriften § 5-2-1 første ledd første punktum. Når slike utbetalinger ikke er inntekt i virksomhet for mottakeren, er beløp på kr 1 000 eller mindre skattefritt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i. For private arbeidsoppdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig og for arbeid som verge eller representant som godtgjøres etter vergemålsloven § 30 eller utlendingsloven § 98 f, er beløpsgrensen kr 6 000, jf. samleforskriften § 5-2-1 første ledd annet punktum Overstiger utbetalingen disse beløpsgrensene skal det gis opplysninger om hele beløpet og hele beløpet er skattepliktig.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for lønnsopplysningsplikt eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader ved utførelsen av arbeidet eller oppdraget være fritatt for lønnsopplysningsplikt når den samlede utbetaling til en person fra samme arbeidsgiver ikke overstiger kr 1 000 i løpet av inntektsåret, jf. samleforskriften § 5-2-1 første ledd fjerde punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om avgrensningen mellom private oppdrag i tilknytning til hjemmet/fritidsboligen og andre oppdrag, se emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 5.2.2.

Om hvem som anses som «utbetaler» i forhold til beløpsgrensene, se emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 5.2.3.

3 Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang ikke har fylt 13 år er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Slik skattefri inntekt fra én arbeidsgiver hindrer ikke skattefri lønn under grensen for lønnsopplysningsplikt fra annen arbeidsgiver. Se emnet «Barn og ungdom», pkt. 2.

4 Utbetalinger fra kursteder, institusjoner mv.

Kursteder for alkoholikere og institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede og fysisk funksjonshemmede, samt andre lignende institusjoner, er fritatt for plikten til å gi opplysninger om lønnsutbetalinger til klienter når summen av utbetalinger til klienten ikke overstiger kr 2 000 i inntektsåret og utbetalingen utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn, jf. samleforskriften § 5-2-2. Når utbetalingen etter dette er fritatt for lønnsopplysningsplikt, er den skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i.

5 Utbetaling av lønn/utgiftsgodtgjørelse fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner

5.1 Generelt

Minstegrensene nedenfor gjelder utbetalinger fra hver enkelt arbeidsgiver (selvstendig organisert enhet). Hvis deler av en frivillig organisasjon er reelt skilt ut med f.eks. eget styre og regnskap, kan hver av de utskilte enhetene regnes som egen arbeidsgiver.

Anses aktiviteten som virksomhet for mottakeren, er alt vederlag skattepliktig uten noen nedre beløpsgrense. Om idrettsutøvere, se emnet «Idrett».

5.2 Lønn

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 8 000, jf. samleforskriften § 5-2-1 annet ledd. Når slike utbetalinger ikke er virksomhetsinntekt, vil beløp på kr 8 000 eller mindre være skattefritt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i. Overskrides beløpsgrensen, skal det gis opplysninger om hele beløpet, og hele beløpet blir skattepliktig.

Om skattefrie naturalytelser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

5.3 Trekkfri utgiftsgodtgjørelse

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse med inntil kr 10 000 til dekning av merkostnader ved et medlems innsats eller opptreden for sin organisasjon, er fritatt fra opplysningsplikt jf. samleforskriften § 5-2-1 tredje ledd. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse med inntil kr 10 000 som utbetales til person i lønnet stilling i organisasjon til dekning av kostnader til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Hvis slike trekkfrie utgiftsgodtgjørelser overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skattestedet

– *Sktl. §§ 3-1 til 3-4.*

1 Innledning

Reglene om hvor en person skal anses skattemessig bosatt i Norge, har betydning for skattestedet, se nedenfor. Det samme gjelder for fradragsretten for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, se emnene om merkostnader.

Reglene om hvor en person er skattemessig bosatt i Norge til enhver tid, omtales i emnet «Bosted – skattemessig bosted».

Reglene om i hvilken kommune en person skal skattlegges som bosatt for det enkelte inntektsåret (skattekommune etter bosted), er behandlet nedenfor.

Reglene om hvor i Norge et selskap, som er eget skattesubjekt, skal skattlegges, er behandlet nedenfor.

2 Hovedregel

2.1 Generelt

For forskuddspliktige (personlige skattytere og dødsbo) er skattestedet den/de kommune(r) som kommuneskatten tilfaller.

Etterskuddspliktige skattytere betaler som hovedregel bare skatt til staten, se likevel emnet «Kraftforetak». Skatten innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen hovedkontoret ligger.

2.2 Personlige skattytere skattepliktig som bosatt i Norge

2.2.1 Generelt

Fysiske personer skattepliktig som bosatt i Norge, skattlegges som hovedregel i den kommunen hvor de er bosatt ved utløpet av 1. november i året forut for inntektsåret, jf. sktl. § 3-1 annet ledd. Om hvor en person anses bosatt, se emnet «Bosted – skattemessig bosted». Person som er under flytting per 1. november, og som ved utløpet av denne datoen ennå ikke er kommet frem til det nye bostedet, skattlegges som bosatt i sin tidligere bostedskommune.

Personer som, etter å ha vært skattemessig bosatt i utlandet, flytter til Norge og bosetter seg her etter 1. november i året forut for inntektsåret, skattlegges i den kommunen hvor vedkommende først bosatte seg eller tok opphold, jf. sktl. § 3-1 annet ledd. Det samme gjelder for de som flytter fra Svalbard til fastlandet. Flytter ektefeller, som bor sammen, til Norge på forskjellig tidspunkt, skattlegges den først ankomne i den kommunen hvor vedkommende først bosatte seg/tok opphold. Den sist ankomne skattlegges i samme kommune som ektefellen.

Personer som er skattemessig bosatt i Norge, og som flytter til utlandet uten at skatteplikten som bosatt opphører, skattlegges for utreiseåret og etterfølgende år i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig som bosatt ved utreisen, jf. sktl. § 3-1 åttende ledd. Flytter imidlertid skattyter til en annen kommune

– før utløpet av 1. november i utreiseåret, og
– flytter til utlandet etter 1. november i utreiseåret

vil skattestedet for etterfølgende år være den kommunen han var bosatt 1. november i utreiseåret.

2.2.2 Personer på alders- og sykehjem

Om skattestedet for personer på alders- og sykehjem, se emnet «Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

2.2.3 Ikke fast oppholdssted, generelt

Skattestedet for personer skattepliktig som bosatt i Norge, men som ikke har fast oppholdssted, er den kommunen hvor de etter sine øvrige forhold må antas å ha sitt hjem, se sktl. § 3-1 åttende ledd. Person som flytter til utlandet og som på utreisetidspunktet

ikke har tilknytning til noen kommune i Norge, skattlegges i den kommunen han var skattepliktig til ved utflyttingen, eventuelt der vedkommende var bosatt i Norge den 1. november i utflyttingsåret, se ovenfor.

2.2.4 Ikke fast oppholdssted, sjøfolk

Skattestedet for norske sjøfolk som er skattemessig bosatt i Norge, og som er overført til ligning i rederikommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, er den kommunen hvor rederiet har kontor eller hvor rederiet bestyres, jf. sktl. § 3-1 åttende ledd.

Skattestedet for andre sjøfolk følger de vanlige reglene, se ovenfor.

2.3 Personlige skattytere ikke skattepliktig som bosatt i Norge

2.3.1 Skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og § 2-3 annet ledd

Personlige skattytere med skattepliktig lønnsinntekt under midlertidig opphold i Norge svarer skatt til den kommunen hvor de oppholdt seg 1. november året forut for inntektsåret, jf. sktl. § 3-4 annet ledd første punktum.

Dersom skattyter ikke har oppholdt seg i noen kommune 1. november året forut for inntektsåret, svares skatt til den første kommunen hvor vedkommende oppholdt seg da skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og § 2-3 annet ledd oppstod, jf. sktl. § 3-4 annet ledd annet punktum.

Ved bruk av disse reglene, vurderes skattestedet for ektefeller hver for seg.

2.3.2 Utlendingers faste eiendom eller virksomhet

Utlendingers faste eiendom og stedbunden virksomhet skattlegges i den/de kommune(r) som følger av sktl. § 3-3. Ikke-stedbunden virksomhet skattlegges i den kommune der virksomheten foregår. Se sktl. § 3-4 første ledd. Dette gjelder også formue og inntekt til utenlandske deltakere i et deltakerlignet selskap når deltakeren ikke er skattepliktig som bosatt i Norge. For å kunne beskatte en deltaker for utdelinger etter sktl. § 10-42 er det en forutsetning at deltakeren på utdelingstidspunktet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Når det foreligger skatteavtale mellom Norge og skattyters hjemstat er det normalt en forutsetning at skattyteren også utøver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge på utdelingstidspunktet. Eventuell utdeling skattlegges i den kommunen som følger av sktl. § 3-3.

2.3.3 Særregler for visse grupper

Om særlige regler for skattestedet for

- skattytere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, se lovens § 6 og emnet «Sokkelarbeidere»
- utenlandske direktører, styremedlemmer mv., se sktl. § 3-4 tredje ledd
- gevinst ved salg av aksjer mv. i norske selskaper ved utflytting etter sktl. § 10-70, jf. sktl. § 3-4 fjerde ledd og emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 9.
- skattyter som driver bergingsvirksomhet, se sktl. § 3-4 femte ledd.

2.4 Deltakerlignede selskaper

Formue og inntekt etter sktl. § 10-41 i deltakerlignet selskap skattlegges hos de enkelte deltakerne (ansvarlig deltaker/kommandittist/komplementar), og ikke hos selskapet. Reglene om stedbunden skattlegging i sktl. § 3-3 gjelder fra og med inntektsåret 2015 ikke for inntekt og formue fra deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Dette medfører at personlige deltakere skattlegges for all inntekt og formue fra deltakerlignet selskap etter reglene om bosted.

Bestemmelsen i sktl. § 3-4 første ledd siste punktum om skatteplikt til den kommunen hvor næringsdriften eller virksomheten foregår kan likevel komme til anvendelse for personlig deltaker som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge. Nærmere om skattestedet for utenlandske deltakere som ikke er skattemessig bosatt i Norge, se pkt. 2.3.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5 Aksjeselskaper

Som følge av at etterskuddspliktige bare betaler skatt til staten, jf. sktl. § 3-2, har aksjeselskaper ikke noe skattested. Dette gjelder både aksjeselskaper hjemmehørende i Norge og likestilte selskaper hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-36 annet ledd. Om innbetaling av skatt, se pkt. 2.1. Om ligningsstedet, se emnet «Ligningsstedet».

Skattestedet for naturressursskatt for kraftverk er likevel de kommunene hvor kraftanlegget ligger, jf. sktl. § 18-2 første ledd.

2.6 Dødsbo

Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde i dødsåret var skattepliktig til etter reglene om skattemessig bosted, i den utstrekning inntekt og formue ikke skattlegges stedbunden i annen kommune, jf. sktl. § 3-1 fjerde ledd.

2.7 Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo

Konkursbo er bare skattepliktig til staten, jf. sktl. § 3-2 og § 2-36 annet ledd. Dette gjelder også gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt.

2.8 Spesielle spørsmål

2.8.1 Felles bedrift

Ektefelles andel i inntekt av felles bedrift er virksomhetsinntekt. Skattestedet for slik inntekt følger de vanlige reglene for hver av ektefellene. Har ektefellene registrert den felles virksomheten som et deltakerlignet selskap i Foretaksregisteret og inngått selskapsavtale, gjelder ikke reglene om stedbundet skattlegging, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Se pkt. 2.4 ovenfor og emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

2.8.2 Stille deltaker

For stille deltakere gjelder det samme som for øvrige deltakere i deltakerlignede selskaper, se ovenfor.

2.8.3 Sykepenger

Sykepenger til næringsdrivende skal alltid skattlegges i bostedskommunen, selv om de erstatter stedbunden virksomhetsinntekt.

2.8.4 Åndsverksinntekt

Om skattested ved fordeling av personinntekt av åndsverk, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

3 Stedbunden skattlegging

3.1 Innledning

Reglene om stedbunden skattlegging av formue og inntekt har bare betydning ved kommuneskatteligningen. Reglene gjelder for forskuddspliktige skattytere (personlige skattytere og dødsbo). Om unntak fra reglene om stedbunden skattlegging i sktl. § 3-3 for inntekt og formue fra andel i deltakerlignet selskap, se pkt. 2.4. For utenlandske personlige deltakere i deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge, og hvor skatteplikten følger av sktl. § 2-3 første ledd bokstav a og b, kommer sktl. § 3-4 første ledd annet punktum til anvendelse. Etter denne bestemmelsen skal skattlegging skje i den kommunen hvor næringsdriften eller virksomheten foregår.

Reglene om stedbunden skattlegging omfatter:

- nettoformue, dvs. stedbunden bruttoformue redusert med forholdsmessig andel av gjeld, se emnet «Gjeld», og
- nettoinntekt, dvs. stedbunden bruttoinntekt redusert med stedbundne fradrag fullt ut og en forholdsmessig del av gjeldsrenter og andre nøytrale kostnader (fordelingsfradrag). Om fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

Videre skal det foretas fordeling mellom kommuner av naturressursskatt for kraftverk, se emnet «Kraftforetak».

3.2 Generelt

Følgende formues-/inntektsposter skattlegges stedbunden i den kommunen hvor den faste eiendommen eller anlegget ligger:

- formue og inntekt av fast eiendom eller anlegg
- formue i og inntekt av virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg (herunder løsøre, bankinnskudd osv. i virksomhet)
- formue og inntekt knyttet til kontor som fyller visse vilkår, se pkt. 3.8.

Om inntekts- og fradragsføring av gevinst- og tapskonto ved skatteplikt til flere kommuner, se emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 1.4. Er stedbunden virksomhet opphørt og det fortsatt skal inntekts-/fradragsføres fra gevinst- og tapskonto, er skattestedet kommunen hvor den opphørte virksomheten var skattepliktig før opphøret. Det samme gjelder inntektsføring av negativ saldo i løsøregruppe eller fradragsføring av tom positiv saldo etter opphør av stedbunden virksomhet.

3.3 Flytting av stedbunden personlig virksomhet

Når stedbunden personlig virksomhet flyttes fra en kommune til en annen i løpet av året, skal inntekten og fradragene fordeles mellom fraflyttings- og tilflyttingskommunen. Om måten å fordele inntekten på ved flytting av pelsdyrnæring, se emnet «Pelsdyr».

3.4 Hva er fast eiendom

Fast eiendom er grunneiendom, bygninger som er ment å forbli på samme sted, gruver, vassdrag o.l. Som fast eiendom regnes også sameieandeler i fast eiendom og selveierseksjoner i bygninger, herunder andelsleilighet. Flyttbare kiosker på for eksempel badeplass, er ikke fast eiendom eller anlegg dersom de fjernes utenom sesongen.

Formuesverdier som erstatter fast eiendom kan ikke anses som fast eiendom. Således vil f.eks. skattepliktig gevinst ved salg av fast eiendom være inntekt av fast eiendom, mens derimot fordring på eventuelt restvederlag ikke vil være formue i fast eiendom. Videre vil renteavkastning av fordring på restvederlag ikke være inntekt av fast eiendom. (Etter forholdene kan restvederlag og avkastning av dette være formue i og inntekt av virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg.)

3.5 Hva er anlegg

Anlegg er en innretning av en viss økonomisk betydning som er beregnet å skulle forbli på samme sted. Således vil et kaianlegg, bro mv. anses som fast anlegg. Det samme gjelder f.eks. nedgravde varmerør under fotballbane. Også flyttbare innretninger kan unntaksvis anses som fast anlegg når de er beregnet å forbli på samme sted. Eksempelvis er en flytedokk å anse som fast anlegg hvis dokken er forankret ved et mekanisk verksted og varig ment å være en del av verkstedets driftsmidler. Som anlegg regnes for eksempel ikke skip i havn, karusell og skytebane beregnet på flytting fra sted til sted og spilleautomater som kan stå hvor som helst. En nedgravd oljetank med pumpe er ikke blitt ansett å være fast anlegg, se FIN i Utv. II/109. Det samme gjaldt en større utleiemaskin som var boltet i gulvet, se HRD i Utv. 1980/176.

3.6 Virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg

For at inntekt og formue skal skattlegges stedbunden, må virksomheten være knyttet til fast eiendom eller anlegg, både faktisk og rettslig, i den forstand at den utøves etter en særrett til den faste eiendommen eller anlegget. Dette kan være eiendomsrett, leierett o.l. Tilknytningen må ikke være for perifer. Således vil for eksempel rutebilvirksomhet ikke anses tilknyttet en fast eiendom som bare brukes til garasje for bussene. Entreprenørvirksomhet anses ikke stedbunden i den kommunen hvor anleggsarbeidet utføres dersom entreprenøren ikke eier eller leier grunnen og fører opp anlegget for egen regning.

3.7 Rettigheter i fast eiendom

Om skattestedet for rettigheter i fast eiendom, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

3.8 Kontor

3.8.1 Generelt

Personlige skattytere skattlegges stedbundet for inntekt av virksomhet på grunnlag av at den er knyttet til kontor, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav d. Dette gjelder bare dersom kontoret

- er skattyterens eget kontor (eier, leier mv.),
- er åpent for publikum, og
- pleier å holde åpent til
  - vesentlig samme tid som er vanlig for slik virksomhet, eller
  - regelmessige tider som er bekjentgjort på forhånd.

Om unntak, se pkt. 4.

3.8.2 Sykehusleger

Overordnede leger, dvs. overlege, assisterende overlege, avdelingsleger samt spesialleger, kan ha rett til å drive egen privatpraksis. Også når denne praksisen drives fra kontor stilt til disposisjon av sykehuset, vil vilkårene være oppfylt for stedbunden skattlegging av virksomhetsinntekten i kontorkommunen. I så fall vil det være naturlig å regne med virksomhetsinntekt ved deltakelse i poliklinikktjeneste ved sykehuset og legevaktkjøring i distriktet. (Nærmere om legevaktkjøring, se nedenfor.) I andre tilfeller skattlegges inntekten i bostedskommunen, med mindre legen har eget kontor uavhengig av sykehuset.

3.8.3 Turnuskandidat hos distriktsleger

Turnuskandidater i kommunehelsetjenesten har vanligvis fastlønnsordning. Har kandidaten inntekt av virksomhet i tillegg, skal denne skattlegges stedbunden i kontorkommunen.

3.9 Legevaktkjøring

Legevaktkjøring alene oppfyller ikke vilkårene for tilknytning til kontor.

Utøves legevaktkjøring i tilknytning til legens private praksis, skattlegges den som stedbunden inntekt i samme utstrekning som inntektene fra privatpraksisen. Er legevaktkjøringen kontorbasert, men uten funksjonell sammenheng med det kontoret hvor privatpraksisen holder til, må denne kjøringens tilknytning til kontoret vurderes konkret.

Den enkelte leges legevaktkjøring alene vil normalt ikke oppfylle kravene til kontortilknytning når det gjelder lokaler som stilles til rådighet for den til enhver tid vakthavende lege, f.eks. legevaktsentralen på et sykehus.

3.10 Forholdet mellom stedbunden inntekt av fast eiendom og inntekt i enkeltpersonforetak

Dersom en personlig næringsdrivende som er skattepliktig til flere kommuner, eier fast eiendom som nyttes i virksomheten på en slik måte at driften må anses knyttet til eiendommen, vil inntekten av virksomheten bli stedbunden (helt eller delvis) til eiendomskommunen. Denne kommunen kan ikke i tillegg til (andel av) virksomhetsinntekten skattlegge den næringsdrivendes fordel ved bruk av denne eiendommen i virksomheten. Derimot vil eiendomskommunen være skattestedet for eventuell utleieinntekt.

Gir bruken av eiendommen ikke grunnlag for stedbunden virksomhetsinntekt, kan eiendomskommunen skattlegge en nettofordel ved den næringsdrivendes bruk av eiendommen i virksomheten. Dette kan gjelde f.eks. administrasjonsbygg. Nettofordelen skal komme til fradrag ved kommuneskatteligningen av virksomhetsinntekten i den kommunen virksomheten for øvrig skattlegges.

4 Spesialbestemmelser om stedbunden skattlegging

4.1 Produksjon av varer

4.1.1 Generelt

For skattyter som driver enkeltpersonforetak hvor virksomheten består i omsetning av egne tilvirkede varer, skal formue i beholdningen av råstoffer, halvfabrikata og ferdigvarer, skattlegges i tilvirkningskommunen, jf. sktl. § 3-3 fjerde ledd.

Er vareproduksjonen knyttet til fast anlegg, skal inntekten i utgangspunktet i sin helhet skattlegges i produksjonskommunen, selv om salget foregår fra kontor i en annen kommune. Om salg fra lager i en annen kommune, se nedenfor. Med «tilvirkning» (produksjon) mener loven ikke bare videreforedling av et vareslag til et annet, men også såkalt «urproduksjon» som utvinning av grus, singel, sand o.l. Det er inntekten av produksjonsvirksomheten som tilfaller produksjonskommunen. Mulige andre inntekter som den næringsdrivende måtte ha, følger skattelovens vanlige regler. Inntekten er brutto salgsinntekt med fradrag for de kostnadene som direkte knytter seg til produksjonen og salget.

Generalomkostninger kan ikke alltid fordeles mellom samtlige kommuner på samme måte og på samme grunnlag som gjeldsrenter og andre fordelingsfradrag. Ofte må det benyttes andre fordelingsnøkler, med støtte i beregninger og regnskaper som skattyteren selv legger frem. I noen tilfeller vil fordelingen av generalomkostninger måtte foretas på et rent skjønnsmessig grunnlag.

4.1.2 Omsetning fra lager i annen kommune av egenproduserte varer

Hvis enkeltpersonforetak selger egenproduserte varer enten fra lageret eller leverer fra dette som et naturlig ledd i omsetningsopplegget, skal 1/10 av inntektene av produserte og omsatte varer skattlegges i lagerkommunen, se sktl. § 3-3 fjerde ledd annet punktum. Derimot vil lager som bare er et internt oppsamlingssted, ikke medføre stedbunden skattlegging. Det samme gjelder et lager som bare er midlertidig oppbevaringssted for allerede solgte varer (transportlager). Fyller lageret vilkårene for øvrig, får lagerkommunen sin andel av inntekten selv om det ikke sluttes noe salg direkte fra lageret. Inntekten av produserte og solgte varer fordeles med 9/10 på produksjonskommunen og 1/10 på lagerkommunen.

Er det flere produksjonskommuner og/eller flere lagerkommuner, må disse igjen finne en rimelig fordeling seg imellom av produksjonsdel på 9/10 og lagerdel på 1/10 av samlet nettoinntekt før gjeldsrenter. Om fordeling av generalomkostninger, se ovenfor. Alle omkostninger som direkte knytter seg til produksjon, lagring og salg, skal være trukket fra. Det gjelder også avskrivninger på anlegg og andre driftsmidler i produksjon, lagring og salg. Fordelingsreglene i sktl. § 3-3 fjerde ledd er uttømmende. Lagerkommunen kan ikke i tillegg skattlegge verdien ved bruk av lagerlokale som bedriften eier.

Når enkeltpersonforetak har sitt kontor i eget bygg, kan kontorkommunen skattlegge netto inntekt av bygget inklusive egen kontorleie. Den inntekten som skal fordeles mellom produksjons- og lagerkommunen må da reduseres med den beregnede kontorleien.

4.1.3 Omsetning fra kontor, butikk mv.

Foregår salget av produserte varer fra butikk, må inntekt av denne salgsvirksomheten fastsettes, før fordeling mellom produksjons- og lagerkommune. Salg fra kontor gir ikke grunnlag for tilsvarende stedbunden skattlegging.

4.2 Kraftforetak

Om skattested for kraftforetak, se emnet «Kraftforetak».

5 Fordelingstvist

Om tvist mellom kommunene ved skattlegging av deler av formue eller inntekt i forskjellige kommuner, se lignl. § 11-3.

Skogbruk

- *Sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f, § 4-11 annet ledd, § 8-2, § 14-6 fjerde ledd, § 14-7 tredje ledd og § 14-81.*
- *Lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) X (Overgangsregel for avvikling av gjennomsnittsligning for aksjeselskap og deltaker i deltakerlignet selskap)*
- *FSFIN § 8-2.*
- *Forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog (lignl.).*
- *Forskrift om skogfond o.a. 3. juli 2006 nr. 881 (skogfondforskriften) (skogbrukslova).*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-10, § 2-1-2, § 2-1-6, § 3-1-1, § 3-2-5, § 3-2-6 og § 3-3-3.*

1 Generelt

1.1 Skogbruksnæring

Hvorvidt skogbruk skal anses som virksomhet, vurderes etter de vanlige reglene, se emnet «Virksomhet – allment».

På grunn av næringens beskaffenhet, vil kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. måtte vurderes over en vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre typer virksomheter.

Skogbruk som er virksomhet i seg selv, skal lignes som egen virksomhet etter reglene nedenfor om skogbruk. Dette gjelder selv om skog og dyrket mark ligger på samme eiendom og eies av samme skattyter.

Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for jord- og/eller skogbruksaktiviteten når de blir vurdert hver for seg, skal aktivitetene vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 6.3.2 side 100.

1.2 Husbehovsskog

Inntekt av skog som hører til jordbruk, men bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner, skal ikke lignes etter reglene om skogbruk. Inntekten av slik husbehovsskog lignes sammen med jordbruket. Dekker skogen også materialer til nybygg eller større reparasjoner, er den ikke å anse som husbehovsskog. I praksis er skog med årlig tilvekst på inntil tre til fem kubikkmeter regnet som husbehovsskog.

Om ligning av husbehovsskog, se emnet «Jordbruk – allment».

Om overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog, se pkt. 15.5.

Nytt for 2016

Hvis skogen er større enn såkalt husbehovsskog og jord- og skogbruksaktiviteten vurdert samlet eller hver for seg oppfyller kriteriene for å anses som virksomhet, skal skogen behandles etter reglene om skogbruk og gjennomsnittslignes, jf. sktl. 14-81 sjette ledd.

1.3 Skogfond

Etter lov om skogbruk 27. mai 2005 nr. 31 (skogbrukslova) gjelder det en ordning med pliktig avsetning til skogfond, se skogbrukslova kapittel 4 (§ 14 til § 17).

Forskrift om skogfond o.a. 3. juli 2006 nr. 881 (skogfondforskriften) gir nærmere regler om avsetning til fondet, bruk av fondsmidler mv.

Der skogfondsordningen omtales nedenfor, omfatter dette også den tidligere ordningen med skogavgift.

2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Selv om en skogeiendom berører flere kommuner, kan skogeieren føre samlet regnskap for eiendommen.

3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

4 Næringsoppgave mv.

Enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap innen skogbruk som bare har bokføringsplikt (ikke årsregnskapsplikt), skal ved levering av selvangivelse/selskapsoppgave også levere «Næringsoppgave 1» (RF-1175). Aksjeselskaper og andre med årsregnskapsplikt skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

Driver skattyter/det deltakerlignede selskapet også annen virksomhet, skal det leveres én felles næringsoppgave for all virksomhet.

I tillegg til næringsoppgave skal alle som driver skogbruk levere skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Har skattyter/det deltakerlignede selskapet positive saldoer vedrørende avskrivbare driftsmidler, andre eiendeler som avskrives eller negative saldoer i saldogruppene a, c, d eller j, skal skjemaet «Avskrivning» (RF-1084) leveres. Skjemaet «Gevinst- og tapskonto» (RF-1219) leveres der dette er aktuelt.

Om plikt til å levere andre skjemaer, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

Om levering av næringsoppgave mv. som datautskrift, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 6.

Om elektronisk levering av næringsoppgave mv., se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 7.

5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave

Deltakerlignet selskap skal levere «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap» (RF-1215), «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233) og skjemaet «Deltakerinntekt fra skogbruk og reindrift» (RF-1220). I tillegg skal det leveres næringsoppgave mv., se ovenfor.

Hver enkelt deltaker skal levere «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1221). Se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Om levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave som datautskrift, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 6.

Om elektronisk levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 7.

6 Kostprisoppgave

6.1 Generelt

Ved kjøp eller annen overtakelse av skogbrukseiendom (eventuelt sammen med jordbrukseiendom), skal den nye eieren innen selvangivelsesfristens utløp for det første eieråret levere skjemaet «Kostpris for landbrukseiendom» (RF-1013), nedenfor kalt «kostprisoppgave». Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp av skogbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av kjøpekontrakt, skjøte, føderådskontrakt, skifteoppgjør, arvelaters/givers siste balanseoppstilling mv. Kostprisoppgaven skal vise samlet inngangsverdi spesifisert på de ulike eiendelene. Skogfondsmidler som ved overdragelsen står inne på konto hos skogetaten, skilles ikke ut som egen eiendel, men inngår i kostprisen for skog og grunn. Den samlede kostprisen som fremgår av kostprisoppgaven, skal danne grunnlag for den nye eierens fordeling på de enkelte eiendelene ved virksomhetens begynnelse. Det vises til rettledningen til kostprisoppgaven (RF-1014).

Om behandling av kapitalisert verdi av borett (føderåd), se emnet «Jordbruk – allment».

Kostprisoppgaven kan leveres som datautskrift, eller elektronisk som vedlegg til selvangivelsen, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 6 og pkt. 7.

6.2 Inngangsverdi (kostpris)

Om inngangsverdi (kostpris) ved erverv av jord- og/eller skogbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – allment».

7 Skattestedet

For forskuddspliktige skal formue i og inntekt av skogbruk skattlegges stedbundet i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f. Skogfondsmidler som overføres til investering i skog i annen kommune, tas til inntekt der. Se for øvrig emnet «Skattestedet».

8 Formue

8.1 Skogverdi

8.1.1 Generelt

Formue i særskilt lignet skog settes til den avkastningsverdien skogen har som varig inntektskilde ved rasjonell skjøtsel og drift, jf. sktl. § 4-11 annet ledd. Fastsettingen av formuesverdier skal skje ved å kapitalisere en soneberegnet nettoverdi av den årlige nyttbare tilveksten, jf. forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog § 3 (lignl.).

Ved verdsettingen tas det utgangspunkt i skogeiendommens antall dekar økonomisk drivbar skog. Arealet fordeles på de fire bonitetsklassene: Super bonitet (tilvekst 0,7 m3), høy bonitet (tilvekst 0,4 m3), middels bonitet (tilvekst 0,25 m3) og lav bonitet (tilvekst 0,08 m3).

Det totale antallet kubikkmeter tilvekst på eiendommen multipliseres med fastsatte sjablongverdier for nettoavkastning per kubikkmeter. Det er utarbeidet flere sjablongverdier hvor det er tatt hensyn til variasjoner når det gjelder bl.a. priser og kostnader (både faste kostnader og driftskostnader). Sjablongene finnes i kapittel IV i RF-1017 (Rettledning til RF-1016 Formue av skogeiendom).

Dersom de totale kostnadene ved drift av en skog over flere år vesentlig overstiger sjablongkostnaden som gjelder for det distriktet skogeiendommen tilhører, kan formuesverdien nedjusteres etter forskriften § 8. Det samme kan gjøres dersom eiendommen har en unormal hogstklassefordeling.

Formuesverdien på skogeiendommen fastsettes ved at nettoverdien av tilveksten på eiendommen multipliseres med en kapitaliseringsfaktor (skogfaktoren). Skogfaktoren er fastsatt til 5, jf. forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog § 9.

8.1.2 Individuelle revisjoner av skogverdier

Det skal foretas individuell revisjon på skogeiendommer som har fått verdien vesentlig endret. Eksempler på årsak til verdiendring kan være:

- frasalg
- tilkjøp
- fredning
- naturskader
- ny driftsplan med stor bonitetsendring.

Ved enkeltrevisjoner skal de retningslinjene og sjablongverdiene (unntatt skogfaktor) som er gitt av SKD ved den siste generelle revisjonen, legges til grunn. Skogfaktor som skal benyttes, er fastsatt til 5. Skjemaet «Formue av skogeiendom» (RF-1016), skal i disse tilfellene leveres sammen med selvangivelsen. Det er ikke adgang til å bygge på de faktiske prisene og driftskostnadene som gjelder i det året enkeltrevisjonen foretas.

8.2 Bygninger

Skogskoie mv. som i hovedsak nyttes i skogsdriften og derfor er driftsmiddel i skogbruket, verdsettes særskilt og skal ikke inngå i den beregnede verdien av skogen. Skogskoier vil bare unntaksvis anses som driftsmiddel i skogbruket, se pkt. 17.30.

Verdi av våningshus på rene skogeiendommer, fritidsboliger mv. beregnet for eget bruk eller utleie, inngår ikke i skogverdien og føres i selvangivelsen som formuesverdi på boliger og fritidsboliger.

8.3 Sandtak, steinbrudd mv.

Verdi av sandtak, steinbrudd, torvtak mv. skal ikke tillegges skogverdien. Slike forekomster skal føres som annen fast eiendom i selvangivelsen.

8.4 Elg- og hjortejakt

8.4.1 Generelt

Verdi av rett til elg- og hjortejakt skal ikke tillegges skogverdien, men skal føres som annen skattepliktig formue i selvangivelsen. Av praktiske grunner formuesbeskattes verdi av slik jaktrett bare hvis skogeieren har så stort skogareal innen kommunen at det ville gitt fellingstillatelse til minst ett dyr etter arealnormene i kommunen. Viltnemnda kan gi opplysninger om kravet til arealstørrelse og gitte fellingstillatelser.

8.4.2 Egen utnyttelse av jaktretten

SKD fastsetter i takseringsreglene verdien av fordel ved egen utnytting ved jakt. Den samme verdien legges til grunn ved kapitaliseringen. Denne verdien multipliseres med en kapitaliseringsfaktor fastsatt i takseringsreglene § 2-1-6. Formuesverdsettingen skal baseres på faktisk felte dyr.

8.4.3 Utleie av jaktretten

Er jaktrettighetene leid ut, beregnes formuesverdien ved at brutto utleieinntekt multipliseres med kapitaliseringsfaktoren fastsatt i takseringsreglene § 2-1-6. Inntekter og kostnader knyttet til eventuell guiding, leie av hund, overnatting mv. holdes utenfor.

8.5 Fiske

Verdi av fiskerett som er av noe omfang, skal ikke tillegges skogverdien, men skal føres som annen skattepliktig formue i selvangivelsen. Formuesverdien fastsettes ved å multiplisere årlig leieinntekt med kapitaliseringsfaktoren fastsatt i takseringsreglene § 2-1-6.

8.6 Bortfestede tomter

Verdien av bortfestede tomter skal ikke inngå i skogverdien. Nærmere om formuesbeskatningen ved bortfeste, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

8.7 Maskiner og redskaper

Formuesverdien for driftsløsøre settes til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, jf. takseringsreglene § 2-1-2. Denne verdien kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn gruppenes saldoer.

8.8 Lager av skogsvirke

Lager av skogsvirke ved årets slutt, herunder ved, verdsettes til tilvirkningsverdi, se emnet «Varebeholdning». Mengden ved på lager ved årsskiftet oppgis i kubikkmeter.

Verdien av eierens eget arbeid tas ikke med i tilvirkningsverdien.

8.9 Lager av innkjøpte varer

Innkjøpte varer, f.eks. kunstgjødsel, drivstoff mv. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, skal tas med som formue til anskaffelseskost eksklusive merverdiavgift, jf. takseringsreglene § 2-1-3.

8.10 Skogfond

Innestående midler på skogfond er en betinget fordring som ikke skal tas med særskilt som formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a.

8.11 Husbehovsskog

Skog som hører til en jordbrukseiendom og som ikke er større enn til gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses som husbehovsskog og, verdsettes derfor under ett med jordbrukseiendommen. I slike tilfeller tas også jakt- og fiskerettigheter med.

9 Spesielle forhold knyttet til fastsetting av skogverdien

9.1 Sakkyndig vurdering

Er de opplysningene skogeieren gir om areal og fordeling på boniteter hentet fra godkjent skogbruksplan (driftsplan), eller er de gitt etter en vurdering fra sakkyndige innenfor skogforvaltningen, er ligningsmyndighetene bundet av disse.

Erklæres oppgavene for uriktige av skogkyndige som de er fremlagt for, kan de fravikes. Hvis oppgavene fravikes, skal grunnene til dette anføres for hvert enkelt punkt.

9.2 Skjønnsfastsetting av skogverdi

Der skogeieren etter purring ikke har sendt inn skjemaet «Formue av skogeiendom» (RF-1016), skal skogverdien fastsettes på grunnlag av innhentede opplysninger om eiendommen fra den lokale skogforvaltningen og de gjennomsnittsprisene og sjablongverdiene som gjelder for det distriktet hvor skogeiendommen ligger.

9.3 Vern av skog

Ved midlertidig vern reduseres ikke skogens formuesverdi. Når det foreligger endelig vedtak om vern, skal eiendommens formuesverdi revideres, og skogeieren skal levere utfylt skjema RF-1016 sammen med selvangivelsen.

10 Tidfesting av inntekter og kostnader

10.1 Generelt

Som hovedregel skal inntekter og kostnader i skogbruksvirksomhet tidfestes etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Det er i utgangspunktet salgssummen for det tømmeret som er levert (se nedenfor) i året, som skal legges til grunn for inntektsføringen.

Det skal tas hensyn til endring i lager av skogsvirke mv. (avvirket men ikke levert).

Skog på rot inngår ikke i varelageret.

Om gjennomsnittsligning av skog, se pkt. 15.

Om skogfond, se pkt. 17.27.

Om skattepliktig gevinst ved realisasjon av fast eiendom og varige driftsmidler som ikke kan avskrives, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

10.2 Leveringssalg

Vederlag for skogsvirke som er solgt på vanlige leveringsvilkår, skal tas til inntekt det året virket blir levert, selv om oppgjøret foretas det etterfølgende året. Virket anses levert senest når det er målt og/eller merket.

10.3 Rotsalg

Tømmer solgt på rot etter forutgående individualisering, anses levert i det året rotkontrakten er inngått uansett om tømmeret er avvirket eller ikke. Hvis individualisering er foretatt etter at kontrakten om salg ble opprettet, anses leveringen å ha skjedd først ved individualiseringen.

Etteroppgjør på rotkontrakt inntektsføres i avregningsåret.

Salg av tømmer på rot til den som samtidig kjøper skoggrunnen, anses ikke som rotsalg, men er en del av salgssummen for eiendommen.

10.4 Inntektsføring av tømmer som ikke er levert

Beholdning av tømmer som er avvirket, men som ikke er levert innen årets utgang, skal ved inntektsligningen verdsettes til tilvirkningsverdi som settes til påløpte driftskostnader, se emnet «Varebeholdning». Verdi av eierens eget arbeid tas ikke med i tilvirkningsverdien.

10.5 Ekstraordinær hogst ved naturskade/fordeling av inntekt

10.5.1 Generelt

Når skattyteren må foreta ekstraordinær hogst ved naturkatastrofe som f.eks. brann, vindfall eller billeskader, kan han søke om at nettoinntekten ved denne hogsten, inklusive eventuell erstatning, fordeles til skattlegging over flere år enn normalt, jf. sktl. § 14-81 tredje ledd.

FIN har delegert avgjørelsesmyndigheten i slike saker til Skattedirektoratet. I forbindelse med større storm- og brannskader er avgjørelsesmyndigheten i enkelttilfeller delegert til skattekontoret som avgjør saken etter retningslinjene i Riksskattestyrets rundskriv nr. 465/avd. I i Utv. 1970/527 med senere endringer.

10.5.2 Søknad

Skogeieren må søke om fordeling innen selvangivelsesfristen for det året han har levert det skadde kvantumet. Søknaden må inneholde oppgave over skogens nyttbare tilvekst før skaden, samt attestasjon av skogkyndig for hvor mye skadet kvantum som er avvirket. Som skadet virke (tørt, rotskadd, vindfelt) regnes i denne forbindelse også friskt virke som det er nødvendig å hogge av arronderingshensyn eller fordi bestandet er så opprevet etter skaden at det ikke er forsvarlig å bygge videre på restbestandet.

10.5.3 Minstekvantum

Vilkårene for at fordeling kan innvilges er at det samlede skadde kvantum er på minst 300 kubikkmeter. Er den nyttbare tilveksten før skaden over 100 kubikkmeter, skal det skadde kvantumet utgjøre minst tre års tilvekst.

10.5.4 Fordeling, hovedregel

Når vilkårene for fordeling er oppfylt, skal nettoinntekten av den ekstraordinære hogsten i første omgang holdes utenfor årsinntekten. Denne nettoinntekten skal som hovedregel fordeles slik at det hvert år tillegges årsinntekten (før gjennomsnittsberegningen) et beløp som svarer til halvannet års tilvekst, inntil hele inntekten vedrørende hogsten av det skadde virket er inntektsført.

10.5.5 Fordeling, begrensning i fordelingsadgangen

For store tørke- og billeskader er det innført en begrensning i fordelingsadgangen. I slike tilfeller skal maksimal fordelingstid normalt begrenses til 10 år fra og med det år fordelingen ble påbegynt.

For skog der tilveksten før skaden var over 150 kubikkmeter, kan fordelingstiden forlenges utover 10 år dersom den samlede skaden overstiger 20 ganger denne tilveksten. I slike tilfeller skal det hvert år tas til inntekt et beløp som svarer til to års tilvekst. Disse retningslinjene skal legges til grunn både for nye og gamle skader.

Begrensningen i fordelingsadgangen ved tørke- og billeskader gjelder ikke for stormskader.

For at ikke rene småbeløp skal forlenge fordelingstiden, skal minst kr 10 000 av det godtatte fordelingsbeløpet tas til inntekt selv om dette vil føre til en kortere fordelingsperiode enn 10 år.

10.5.6 Fordeling, realisasjon/arv/gave før fordelingsperioden er slutt

Dersom en skogeier, som har fått fordelt inntekten ekstraordinært, realiserer skogeiendommen før det skadde kvantumet er kommet med i sin helhet ved fastsettingen av skogens årsinntekt, er skattyteren forpliktet til å ta med hele det gjenstående beløpet

som årsinntekt i det siste hele inntektsåret som han eier skogen. Før fordeling av inntekten innrømmes, må skattyteren gi erklæring om at dette vilkåret godtas.

Ved arv, gave og gavesalg gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7.

10.6 Underskudd

Om den skattemessige behandlingen av underskudd i skogbruket, se pkt. 17.38.

11 Gevinst ved realisasjon mv.

11.1 Fast eiendom

Om gevinst ved realisasjon av hele eller deler av skogbrukseiendom, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon» og emnet «Tomt», pkt. 3.6.2.

Salg av påstående skog sammen med grunnen behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform. Innestående skogfondsmidler følger skogen ved realisasjon.

11.2 Skattefritak ved skogvern

Om skattefritak for erstatning ved skogvern, se sktl. § 9-3 sjette ledd, jf. § 9-13 åttende ledd, og emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 8.

11.3 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70,
- innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72,
- makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene etter sktl. § 14-71, eller
- ekspropriasjon av hele eller del av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73

se emnet «Betinget skattefritak».

11.4 Rettigheter

Om gevinst ved stiftelse eller realisasjon av rettigheter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

11.5 Tømmer på rot

Inntekt ved salg av tømmer på rot behandles som skogbruksinntekt.

12 Ekspropriasjon eller avståelse hvor erververen kunne krevd ekspropriasjon

12.1 Generelt

Når begrepet «ekspropriasjon» brukes nedenfor, omfatter dette også avståelse der erververen kunne krevd ekspropriasjon.

Om skatteplikt for gevinst ved ekspropriasjon av grunn mv., se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon» og emnet «Tomt», pkt. 3.6.2.

Ekspropriasjon av påstående skog sammen med grunnen, behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform.

Om ulempeerstatning på gjenværende eiendom ved ekspropriasjon av en del av eiendommen, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

12.2 Erstatning ved ufrivillig avvirkning av skog som ikke er hogstmoden

Gevinst ved engangserstatning for ufrivillig avvirkning av skog er skattepliktig inntekt. Erstatning som er kompensasjon for tap på grunn av at skogen avvirkes før den er hogstmoden (venteverditap), skal ikke skattlegges. Dette bygger på lang praksis som følge av HRD i Utv. 1965/220 (Rt. 1965/347). Se også HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975).

12.3 Kraftledningsgate

12.3.1 Generelt

Gevinst ved engangserstatning for retten til å anlegge kraftledningsgate i skog er skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd da dette anses som en stiftelse av varig rettighet i fast eiendom. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 13.

12.3.2 Erstatning for skader i anleggsperioden

Erstatning for skader i anleggsperioden vil være skattepliktig når den skal dekke et inntektstap eller økte kostnader.

12.3.3 Erstatning for bruk av veier mv.

Erstatning for bruk av skogsveier mv. under anlegg og vedlikehold av kraftlinje mv., er skattepliktig inntekt. Engangserstatning inngår i skogbruksinntekten i det året erstatningsutmålingen er fastsatt.

12.3.4 Erstatning for varig verdiforringelse

Erstatning for vanskeliggjort skogsdrift i nærheten av kraftgate, kantskade, fare for vindfall mv., må betraktes som ulempeerstatning. Erstatningsbeløpet anses skattefritt i utbetalingsåret når det er gitt som engangserstatning. Erstatningen skal redusere inngangsverdien på grunnen. Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ.

12.3.5 Skogbestandet overtas av eksproprianten

Overtar eksproprianten skogbestandet i forbindelse med avståelse av bruksrett til grunnen, blir den delen av erstatningen som gjelder den påstående skogen å anse som skogbruksinntekt (rotsalg), se HRD i Utv. 1970/497 (Rt 1970/975).

Når erstatningen ikke fremgår direkte av skjønnet, kan det vederlaget som skal skattlegges, beregnes ut fra den avsetningen til skogfond som skjønnet har fastsatt. En kan vanligvis legge til grunn at satsen for avsetning til skogfond er 10 %, og på dette grunnlaget regne seg fram til tømmerets bruttoverdi. Herfra trekkes de direkte driftskostnadene som en mener kan påregnes ved rasjonell drift i vedkommende skogområde, og som det må antas at ekspropriasjonsskjønnet også har regnet med.

I de tilfellene eksproprianten engasjerer skogeieren for å forestå utdriften, vil forholdet bli det samme som ved rotsalg, se pkt. 17.5.2.

Overtar eksproprianten skogbestandet i forbindelse med ekspropriasjon av eiendomsrett til grunnen, anses erstatning for grunnen med påstående skog som salgssum for fast eiendom. Det samme gjelder når eksproprianten neddemmer grunnen og denne blir ubrukelig for eieren, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

12.3.6 Skogbestandet overtas ikke av eksproprianten

Når skogbestandet ikke overtas av eksproprianten, vil skogeieren foreta avvirkning med salg for egen regning. Inntekten er da vanlig skogbruksinntekt. Det har ingen betydning for skatteplikten om en del av denne inntekten skriver seg fra ikke-hogstmoden skog.

13 Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte

13.1 Generelt

Overføring av skoggrunn ved jordskifte etter lov 21. desember 1979 nr. 77 (jordskifteloven) anses ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav g.

Ved jordskifte vil grunneieren etter skiftet normalt ha et eget areal som representerer den samme grunnverdien som før skiftet. Ved skifte av grunnen tas det ikke hensyn til påstående skog, men denne blir taksert og verdiberegnet før og etter skiftet.

Verdien av den stående massen som en grunneier hadde før skiftet, og verdien av den stående massen på det arealet han blir eier av etter jordskiftet, vil nesten alltid være forskjellig. Det vil derfor være nødvendig å foreta et oppgjør mellom grunneierne.

Vederlag for avgitt skog (stående masse) som blir utlignet med kontanter, kan ikke skattlegges hos mottakeren, fordi overføringen ikke anses som realisasjon. Den som betaler vederlaget må aktivere dette under skog og grunn. Hvis den som avgir skog får

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

en hogstrett som vederlag, vil inntekten ved utøvelse av denne retten være skattepliktig som skoginntekt. Dette gjelder enten hogstretten gis i den skogen han har måttet avgi eller i en annen skog.

13.2 Kostnader

Kostnader ved jordskifte kan fradragsføres direkte, se FIN i Utv. 1985/400.

14 Salg av driftsmidler

Om salg av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

15 Gjennomsnittsligning

15.1 Generelt

Reglene om gjennomsnittsligning gjelder fra og med inntektsåret 2015 bare for enkeltpersonforetak, jf. sktl. § 14-81 første ledd. Om overgangsregler for aksjeselskaper og selskapsdeltakere som ble gjennomsnittslignet for inntektsåret 2014, se pkt. 15.2.

For eier av enkeltpersonforetak skal inntekt av skogbruk som drives som egen virksomhet, som hovedregel fastsettes til det beløpet som faktiske årsinntekter har utgjort i gjennomsnitt for de siste fem hele kalenderårene, se sktl. § 14-81. Inntekten settes da til gjennomsnittet av inntekten i det året kravet fremsettes for, og inntektene i de fire foregående årene. Gjennomsnittsligning skal alltid foretas når skogeieren har drevet skogbruksnæringen (eid skogen) i åtte hele inntektsår/kalenderår. Antall år skogbruksvirksomheten har vært drevet av ny eier må alltid regnes med utgangspunkt i første årsskifte etter ervervsåret.

Gjennomsnittsligning kan likevel kreves påbegynt når skattyteren har drevet skogen i minst to hele kalenderår regnet fra utgangen av ervervsåret. Slikt krav må være fremsatt innen selvangivelsesfristens utløp for det året gjennomsnittsligningen kreves påbegynt. Inntekten settes da til gjennomsnittet av inntektene i de hele årene skogen har vært drevet/eid, likevel ikke mer enn for inntektsåret og de fire foregående årene.

Inntekten i overdragelsesåret skal holdes utenom gjennomsnittsberegningen både for den tidligere og den nye eieren. Dette gjelder også for tilkjøp av skogareal ved utvidelse av skogeiendom. Inntekten skal holdes utenfor gjennomsnittsberegningen uavhengig av når i året overdragelsen skjer, også om den f.eks. skjer 31. desember, se SKD 4. april 2014 i Utv. 2014/1023. Den forståelsen som legges til grunn i denne uttalelsen skal gjøres gjeldende fra og med inntektsåret 2015, se SKD 24. mars 2015 i Utv. 2015/1343.

Om gjennomsnittsberegning av personinntekt i skogbruket, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.6.

15.2 Overgangsregler for aksjeselskaper og deltakere i deltakerlignede selskaper som ble gjennomsnittslignet for inntektsåret 2014

Aksjeselskaper og deltakere i deltakerlignet selskap som ble gjennomsnittslignet etter skatteloven § 14-81 i inntektsåret 2014, kan etter overgangsreglene velge tilsvarende gjennomsnittsligning også for etterfølgende inntektsår, men ikke lenger enn til og med 2019. Ved opphør av gjennomsnittsligning i skogbruket gjelder følgende overgangsregel:

- Dersom summen av de inntil fire siste (foregående) års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske skogbruksinntektene i samme periode, skal denne differansen (gjennomsnittsoverhenget) komme til fradrag i skogbruksinntekten i det året gjennomsnittsligningen opphører.
- Dersom summen av de inntil fire siste (foregående)års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntektene i samme periode, skal differansen (gjennomsnittsunderhenget) tas til inntekt i det året gjennomsnittsligningen opphører.

Eksempel:
Skattyter bestemmer seg for å avslutte gjennomsnittsligningen fra og med inntektsåret 2015. Summen av skattlagte gjennomsnittsinntekter for årene 2011, 2012, 2013 og 2014 utgjør kr 800 000, mens summen av faktiske årsinntekter for samme periode utgjør kr 770 000. Skattyter skal da i 2015 ha et fradrag i faktisk skogbruksinntekt på kr 30 000.

Som nevnt ovenfor er 2019 det siste inntektsåret denne gruppen kan velge gjennomsnittsligning for. De som velger gjennomsnittsligning også for dette året, må inntektsføre/fradragsføre gjennomsnittsunderheng/gjennomsnittsoverheng for perioden 2016 – 2019 i inntektsåret 2020.

Skattytere som etter tidligere regler var i posisjon til å starte med gjennomsnittsligning for inntektsåret 2014, kunne unnlate å starte opp gjennomsnittsligning for dette året. Dette gjaldt f.eks. deltaker som i 2014 hadde drevet skogbruksvirksomhet gjennom det deltakerlignede selskapet i åtte år, og som etter dagjeldende regler hadde frist for å starte opp gjennomsnittsligningen fra og med inntektsåret 2014.

15.3 Deltakerlignet selskap

For deltakerlignet selskap hvor gjennomsnittligningen av deltakerne ikke er opphørt, jf. pkt. 15.2, må nettoinntekten fordeles på deltakerne før gjennomsnittsberegning. Nettoinntekten må fordeles mellom inntekter som kan gjennomsnittslignes og inntekter som ikke kan gjennomsnittslignes. Gjennomsnittsligning gjennomføres separat hos hver deltaker.

Eventuell arbeidsgodtgjørelse til deltakerne inngår i gjennomsnittsberegningen.

15.4 Nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved

Skogeier som også driver jordbruk, kan velge å ta nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved, inn i grunnlaget for det jordbruksfradraget han eventuelt har krav på. I slike tilfeller skal denne inntekten ikke tas med i skogbruksinntekten (og eventuell gjennomsnittsligning), men skal inngå i jordbruksinntekten. Nærmere om reglene, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 2.2.2.

15.5 Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog

Hvis det under ligningsbehandlingen viser seg at en tidligere husbehovsskog lignet sammen med jordbruket må tas opp til særskilt ligning som skogbruk, skal følgende fremgangsmåte nyttes:

- Har skogen en slik produksjon at den åpenbart skulle ha vært særskilt lignet tidligere, skal gjennomsnittsligningen påbegynnes det første året. Årsinntekten for hvert av de foregående år som skal være med i gjennomsnittsberegningen, settes her til kr 0.
- Dersom skogen på grunn av økning i tilvekst passerer grensen for husbehovsskog (ca. 3-5 kubikkmeter per år), skal eieren anses som «ny skogeier» og skal i forhold til reglene om oppstart av gjennomsnittsligningen anses å ha drevet skogbruksnæring fra og med det året skogen behandles som særskilt lignet skog.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 kan inntekt fra skog som på grunn av økning i tilvekst passerer grensen for husbehovsskog, være enten kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. Spørsmålet om skogbruksaktivitet skal anses som virksomhet vurderes etter de alminnelige kriteriene for virksomhet. Det er den samlede aktiviteten som skal vurderes hvis det også drives jordbruk på den samme eiendommen. Virksomhetsinntekt fra skog skal gjennomsnittslignes dersom skogen drives i enkeltpersonforetak. Av sktl. § 14-81 sjette ledd nytt annet punktum framgår at inntekt fra skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel mv. (såkalt "husbehovsskog"), aldri skal behandles etter reglene for skogbruk, men skattlegges sammen med skattyters øvrige inntekter.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er i sktl. § 14-81 sjette ledd nytt tredje og fjerde punktum gitt regler for avvikling av gjennomsnittsligningen i de tilfellene hvor vilkårene for gjennomsnittsligning er falt bort som følge av at aktiviteten ikke lenger anses som virksomhet, jf. sktl. § 14-81 sjette ledd nytt første punktum. Differansen mellom summen av faktiske inntekter og skattlagt gjennomsnittsinntekt de 4 foregående år skal inntektsføres i det første året uten gjennomsnittsligning hvis summen av faktiske inntekter utgjør det høyeste beløpet (gjennomsnittsunderheng), og fradragsføres hvis summen av faktiske inntekter utgjør det minste beløpet (gjennomsnittsoverheng). Denne formen for avvikling av gjennomsnittsligning gjelder bare for skogbruksaktivitet som tidligere er behandlet som virksomhet, men hvor aktiviteten ikke lenger klassifiseres som virksomhet. Om reglene for opphør av gjennomsnittsligning ved overdragelse av skogeiendom, se pkt. 16.

15.6 Uinnskrenket bruksrett

En skogeier som overdrar sin skogeiendom til f.eks. barn, men forbeholder seg uinnskrenket bruksrett til skogen, skal fortsatt gjennomsnittslignes for all skogbruksinntekt, da uinnskrenket bruksrett i denne sammenhengen likestilles med eiendomsrett. Den nye «eieren» vil ikke bli betraktet som skogeier i forhold til reglene for gjennomsnittsligning.

Overfører skogeieren uinnskrenket bruksrett til barn, men beholder eiendomsretten, skal skogbruksinntekten skattlegges hos den som har fått bruksretten. Det må foretas avbrudd i gjennomsnittsligningen hos eieren. Foretar eieren av grunnen likevel hogst i skogen og beholder utbyttet, må rotverdien lignes hos bruksrettshaveren. Eieren av grunnen skal lignes for nettoutbyttet av hogsten etter fradrag for rotverdien.

15.7 Tilkjøp eller arv av skog

Eier skattyteren annen gjennomsnittslignet skog fra før i samme kommune, og det samlede skogarealet etter tilkjøpet utgjør én driftsenhet, vil inntekten for det første hele kalenderåret av tilkjøpt eller arvet skog komme med til gjennomsnittsligning. Overskuddet fremkommer da under ett for hele driftsenheten. Det samme gjelder om den nye skogen ligger i annen kommune, dersom de to eiendommene drives som en felles driftsenhet. Det samlede overskuddet må imidlertid for forskuddspliktige skattytere fordeles til stedbunden beskatning.

Hvis en gjennomsnittslignet skogeier utvider skognæringen ved tilkjøp eller arv av skog som utgjør en ny driftsenhet, er hovedregelen at han må opparbeide seg gjennomsnittsligning på vanlig måte for den nye driftsenheten.

15.8 Overdragelse til barn

Ved overdragelse av hel skogeiendom fra foreldre til barn, skal gjennomsnittsligningen hos foreldrene avbrytes. Dette gjelder også om barnet skal lignes sammen med foreldrene og uansett om overdragelsen er skjedd mot vederlag eller vederlagsfritt. Barnet skal anses på samme måte som voksne kjøpere av skog, og gjennomsnittsligningen skal påbegynnes senest åtte hele inntektsår etter overdragelsen.

Så lenge barnet skal lignes sammen med foreldrene, er det barnets inntekt beregnet på ovennevnte måte som skal tillegges foreldrenes inntekt og lignes hos dem.

15.9 Kjøp av skog på rot

Inntekt som skriver seg fra skogsvirke som er kjøpt på rot, anses ikke som skogbruksinntekt og skal ikke gjennomsnittslignes.

15.10 Endring av ligning

Endring av ligning, både når den er til gunst og når den er til ugunst for skattyteren, får bare betydning for gjennomsnittsberegningen dersom den er vedtatt før skatteoppgjøret for det påfølgende inntektsåret er sendt skattyteren. Senere endringer av lignet årsinntekt beskattes i sin helhet det inntektsåret den enkelte endringen gjelder, uten at

endringen får konsekvenser for gjennomsnittsberegningen for dette eller senere inntektsår. Se sktl. § 14-81 første ledd bokstav d.

16 Opphør av gjennomsnittsligning

16.1 Hovedregel for opphør av gjennomsnittsligning

16.1.1 Generelt

Når en skattyter som har vært gjennomsnittslignet for skog overdrar skogen til andre, herunder til egne barn, skal gjennomsnittsligningen avbrytes, jf. sktl. § 14-81 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder uavhengig av om overdragelsen skjer ved ordinært salg, gavesalg eller ved gave. Gjennomsnittsligningen avbrytes også ved skifte av dødsbo, se sktl. § 14-81 fjerde ledd bokstav a, jf. § 14-82 annet ledd.

Ved opphør av gjennomsnittsligning skal det i visse tilfeller gjennomføres endring av ligning, se pkt. 16.3.

16.1.2 Flere driftsenheter

Har skattyteren flere skogeiendommer som blir gjennomsnittslignet hver for seg, skal spørsmålet om opphør av gjennomsnittsligning avgjøres særskilt for hver enkelt eiendom.

16.1.3 Konkurs

Åpning av konkurs medfører opphør av gjennomsnittsligningen. Eventuell avbruddsligning skal foretas hos konkursdebitor.

16.1.4 Snauhogst

Foretar skogeieren snauhogst for å bruke arealet til andre formål enn skogbruk, og han ikke lenger sitter igjen med skog i samme kommune som oppfyller vilkårene for å anses som virksomhet, skal gjennomsnittsligningen for denne kommunen opphøre.

16.2 Unntak fra opphør av gjennomsnittsligning

Gjennomsnittsligningen opphører ikke dersom:

- selgeren fortsatt har igjen skog i kommunen som oppfyller vilkårene for å anses som virksomhet
- selgeren forbeholder seg en uinnskrenket bruksrett til hele eller en del av skogen og utøvelsen av denne retten oppfyller vilkårene for å anses som virksomhet
- driften av skogen fortsetter for et dødsbos regning
- avdøde etterlater seg ektefelle eller samboer som blir sittende i uskiftet bo
- boet overdras udelt til enearving (gjelder også testamentarving), og denne ikke krever å bli lignet for seg i dødsåret etter sktl. § 2-15.

16.3 Endring av ligning (avbruddsligning)

16.3.1 Generelt

Dersom summen av de faktiske skogbruksinntektene (årsinntekten) de siste fire hele inntektsårene, overstiger summen av de gjennomsnittslignede beløpene for de samme fire årene med mer enn kr 15 000, skal det foretas endring av ligning. Endringen gjennomføres ved at den totale differansen fordeles forholdsmessig på de årene hvor årsinntekten overstiger gjennomsnittsinntekten.

Ligningen skal ikke endres hvis forskjellen i løpet av de siste fire hele årene til sammen er kr 15 000 eller mindre.

Hvis skogbruksinntekten ikke har vært gjennomsnittslignet i fire år, gjelder tilsvarende regler for det antall år som skogen har vært gjennomsnittslignet. Det er en forutsetning for avbruddsligning at summen av de faktiske skogbruksinntektene for de aktuelle årene er positiv.

Hvis summen av gjennomsnittslignede beløp er større enn summen av de faktiske inntektene, skal det ikke foretas endring av ligningene til skattyterens gunst.

16.3.2 Deltakerlignet selskap (skogsameie)

I deltakerlignet selskap som eier skog (skogsameie), og hvor gjennomsnittsligningen av deltakerne ikke er avviklet, jf. pkt. 15.2, skal spørsmålet om avbruddsligning og gjennomføringen av denne behandles særskilt for hver deltaker når vedkommende realiserer sin andel. Ved oppløsning av deltakerlignet selskap, anses samtlige deltakere å ha realisert sine andeler. Dette gjelder også den av deltakerne som eventuelt overtar skogeiendommen som eneeier.

Realiserer en skogeier både eneeid skog og andel i deltakerlignet selskap som eier skog, vurderes spørsmålet om avbruddsligning individuelt for hver enhet.

Om opphevingen av reglene om gjennomsnittsligning for deltakere i deltakerlignet selskap og for aksjeselskap fra og med 2015, se pkt. 15.1. Om overgangsreglene knyttet til dette, herunder om fristen for å avvikle gjennomsnittsligningen, se pkt. 15.2.

16.3.3 Tømmer – beholdningsverdi ved avbrudd

Når skogbruksvirksomheten opphører, enten i løpet av året eller ved årets slutt, skal tømmerbeholdningen fastsettes til tilvirkningsverdien på vanlig måte, se emnet «Varebeholdning».

16.3.4 Eksempel på avbruddsligning

	Årsinntekt (faktisk inntekt)	*Gjennomsnittsinntekt*	*År med høyere årsinntekt enn gjennomsnittsinntekt*
År 1	*120 000*	*100 000*	*20 000*
År 2	*50 000*	*94 000*	
År 3	*53 600*	*72 800*	
År 4	*218 000*	*100 800*	*117 200*
Sum siste fire år	*441 600*	*367 600*	*137 200*
Differanse til skattlegging		*74 000*	

Differansen, kr 74 000, skal fordeles forholdsmessig til beskatning ved endring av ligning for de årene de faktiske inntektene er større enn gjennomsnittsinntekten, altså:

År 1 $\frac{74\,000 \times 20\,000}{137\,200} = 10\,787$

År 4 $\frac{74\,000 \times 117\,200}{137\,200} = 63\,212$

17 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

17.1 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy mv.».

17.2 Aviskostnader

Om fradrag for aviskostnader, se emnet «Avis mv.».

17.3 Bil

Om bil, se emnene om bil og emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

17.4 Bolig

Egen bolig innen skogkomplekset skal fritakslignes når vilkårene for fritaksligning for øvrig er oppfylt, se emnet «Bolig – fritaksligning».

17.5 Eget arbeid

17.5.1 Generelt

Verdi av eget arbeid med avvirkning kommer ikke til uttrykk i regnskapet på annen måte enn som en del av driftsresultatet.

17.5.2 Rotsalg

Når tømmeret selges på rot slik at hogst og fremdrift skjer for kjøpers regning, vil verdien av eventuelt arbeid som skogeieren utfører for kjøperen vedrørende det solgte tømmeret, bli å anse som

- lønnsinntekt når det gjelder hogst
- virksomhetsinntekt når det gjelder kjøring med egen traktor
- virksomhetsinntekt både for hogst og fremdrift, dersom hogst og fremdrift er avtalt som ett oppdrag.

17.6 Ektefeller

Om fordeling av inntekt fra felles bedrift mellom ektefeller, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Ektefeller som driver virksomhet sammen, kan fra og med inntektsåret 2015 også velge å registrere virksomheten som et deltakerlignet selskap og inngå selskapsavtale. Nærmere om dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». I et slikt tilfelle vil det tidligere enkeltpersonforetaket opphøre i omdanningsåret. Da deltakerlignede selskaper fra og med 2015 ikke omfattes av reglene om gjennomsnittsligning, vil de alminnelige reglene om opphør av gjennomsnittsligning komme til anvendelse, se pkt. 16.

17.7 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

17.8 Erstatning

Om erstatning ved ekspropriasjon, se pkt. 12.

Om skadeserstatning, se pkt. 17.25.

17.9 Etterbetaling fra næringssamvirke

Etterbetaling fra skogeierandelslag hvor skogeieren er medlem, anses som virksomhetsinntekt, se emnet «Samvirkeforetak», pkt. 11.2.

17.10 Fallrettigheter

Inntekt fra fallrettigheter tas ikke med i gjennomsnittsligningen. Inntektene tidfestes i opptjeningsåret.

17.11 Festeinntekter

Festeinntekter skal ikke tas med i gjennomsnittsberegningen. Inntektene tidfestes i opptjeningsåret.

17.12 Fiske

Inntekt, herunder fordel ved egen utnyttelse, av rett til laksefiske i elv som renner gjennom vedkommende skogområde, er skattepliktig som skogbruksinntekt uavhengig av omsetningens størrelse og skal tas med i gjennomsnittsberegningen, jf. sktl. § 14-81 første ledd bokstav c.

Kostnader til å opprettholde laksebestanden er fradragsberettiget.

17.13 Føderåd

Om føderåd, se emnet «Føderåd», pkt. 3.2.2.

17.14 Grøfter

Kostnader til grøfting i skogbruket føres direkte til fradrag (skogkultur).

17.15 Hytter

17.15.1 Fritakslignede hytter

Om hvilke hytter som skal fritakslignes, se emnet «Bolig – fritaksligning». Eventuelle skattepliktige utleieinntekter fra fritakslignede hytter, se sktl. § 7-2 annet ledd, anses ikke som skogbruksinntekt.

Om skogskoier, se pkt. 17.30.

17.15.2 Utleiehytter

Utleiehytter skal regnskapslignes, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Inntekten fra korttidsutleie av 1 til 2 hytter som ligger på skogbrukseiendommen, anses som inntekt av skogbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten inngår da i grunnlaget for gjennomsnittligning, jf. sktl. § 14-81, og i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket. Anses utleien som egen virksomhet, men omsetningen utgjør kr 30 000 eller mindre, inngår inntekten i skogbruksinntekten men ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 til 4 hytter som ligger på skogbrukseiendommen, anses normalt som kapitalinntekt. Inntekten inngår ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket og heller ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning.

Nærmere om når utleie anses som virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment».

Utleie av skogskoier som er driftsmiddel i skogbruket, inngår alltid i skogbruksinntekten.

17.15.3 Avskrivning

Regnskapslignet hytte kan avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.5.7. Hver hytte avskrives på egen saldo i saldogruppe h. Dette gjelder uavhengig av om hytteutleien anses som inntekt av skogbruk eller som egen virksomhet.

17.16 Jakt

17.16.1 Generelt

Inntekt av jakt, herunder bortleie av jaktrett, anses som skogbruksinntekt og skal være med i gjennomsnittsberegningen uavhengig av omsetningens størrelse, jf. sktl. § 14-81første ledd bokstav c. Kostnader til viltpleie for å opprettholde terrengets jaktverdi er fradragsberettiget.

I de tilfellene det er på det rene at eieren ikke har utnyttet jaktretten et år, skal han ikke inntektslignes for jakten, se Riksskattestyrets rundskriv nr. 561 avd. I (Utv. 1977/117).

17.16.2 Egen utnyttelse

Inntekt av jakt, herunder fordel ved egen utnyttelse av jaktrett i egen skog, er skattepliktig. Dette gjelder også når utnyttelsen foregår ved deltakelse i jaktlag.

Av praktiske grunner foretas beskatning bare dersom skogeieren har så stort areal innen kommunen at det tilsvarer areal for minst én fellingstillatelse etter de arealnormene som er fastsatt for vedkommende kommune, se Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd. I (Utv. 1977/117). Viltnemnda kan gi opplysning om hvilken arealstørrelse som kreves og om de fellingstillatelser som er gitt de enkelte jaktvald.

Når eieren selv utnytter sin jaktrett, er det verdien per felte dyr som skal skattlegges. Det skal ikke gjøres fradrag i skogeierens inntekt for den delen som faller på vederlagsfri deltakelse fra slektninger og venner som har deltatt i jakten når disse ikke er eller har vært ansatt i skogeierens skogbruksnæring, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd. I

(Utv. 1977/117). Inntekten per dyr skal settes overensstemmende med fordelen/bortleieverdien, men etter en nettobetrakting. SKD fastsetter beløpene i takseringsreglene § 3-2-5.

Ved fastsetting av inntektsfordelen på denne måten (dvs. etter en nettobetraktning) skal det ikke gjøres fradrag for kostnader til hundehold, våpen, skyteprøve mv.

I spesielle tilfeller kan reglene om nettoligning fravikes slik at inntekten fastsettes etter regnskap, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd. I (Utv. 1977/117). Fradragssatser for kostnader til gevær, ammunisjon, øvelsesskyting, spesielle klær mv., fastsettes i takseringsreglene § 3-3-3.

17.16.3 Ansattes utnyttelse

Hvis ansatte og pensjonister som har vært ansatt hos skogeieren får overdratt hele utnyttelsen av elgjakten vederlagsfritt, regnes dette fullt ut som lønn (naturalytelse). De må da skattlegges etter verdien av det kjøttet den enkelte mottar. Fordelsbeskatning unnlates i praksis hvis den kjøttkvoten som faller på hver ansatt som deltar i jaktlaget er av mindre verdi.

17.16.4 Bortleie

Hvis jaktretten leies bort, skattlegges leieinntekten som skogbruksinntekt.

Dersom grunneieren etter utleieavtalen skal ha hele eller deler av felte dyr, skal han i tillegg til kontantvederlaget skattlegges for kjøttverdien av mottatt slakt.

17.17 Jordskifte/grensegang

Omkostninger ved jordskifte og grensegang kan fradragsføres direkte, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Om fradrag for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med erverv av fast eiendom eller rettigheter i fast eiendom, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.5.

17.18 Juletre- og pyntegrøntproduksjon

Juletre- og pyntegrøntproduksjon følger reglene om beskatning av skogbruk, jf. sktl. § 8-2. Dette gjelder også der produksjonen foregår på tidligere dyrket mark. Er det særskilt lignet skog på eiendommen, tas resultatet fra produksjonen av juletrær og pyntegrønt med i grunnlaget for gjennomsnittsligning, jf. sktl. § 14-81. Er det ikke særskilt lignet skog på eiendommen, er det valgfritt om man vil benytte reglene om gjennomsnittsligning når vilkårene for øvrig er oppfylt.

17.19 Kjøreinntekter

Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av egne maskiner og redskaper, skal tas med som skogbruksinntekt når kjøringen foregår med traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i skogbruket, såfremt disse brukes minst 60 % i egen skog. Slik inntekt inngår imidlertid ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. (Det er i praksis lagt til grunn at FSFIN § 8-1-11 nr. 1 bokstav i også skal gjelde for skogbruksvirksomhet.)

17.20 Konsernbidrag

Mottatt konsernbidrag kan ikke gå inn i eventuell gjennomsnittsligning. Ytet konsernbidrag skal ikke redusere den årsinntekten som inngår i eventuell gjennomsnittsligning.

17.21 Kontingenter

Skogbruksdelen av kontingenten til Norges Bondelag kan føres til fradrag i skogbruksinntekten selv om jordbruket ikke anses som virksomhet. Om begrensning av fradraget, se emnet «Kontingenter».

17.22 Kraftverk

Inntekt fra kraftverk anses ikke som en del av skogbruksinntekten. Se for øvrig emnet «Kraftforetak».

17.23 Lønn

Lønn som påløper i forbindelse med selve driften av skogbruket, reduserer nettoinntekten som skal gjennomsnittslignes. Lønn som knytter seg til bygninger og anlegg som skal aktiveres, tillegges bygningens eller anleggets inngangsverdi, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.15.3.

Om lønn til egne barn, se emnet «Barn og ungdom».

17.24 Mobiltelefonlsikringsradio

Sikringsradio anses som driftsmiddel til aktivering/fradragsføring for skattytere som arbeider i skogen. Om skattereglene vedrørende mobiltelefon som brukes i yrket, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

17.25 Skadeserstatning

Erstatning for skade på skogbestand, f.eks. ved brann eller storm, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Dette gjelder uavhengig av om skogen/trærne er totalskadet eller bare delvis skadet. Videre gjelder det uavhengig av om erstatningen er fra Statens Naturskadefond, et forsikringsselskap eller fra andre. Erstatninger inngår i skogbruksinntekten det året erstatningsutmålingen er fastsatt og tas med i grunnlaget for gjennomsnittsligning. Om fordeling av inntekt i forbindelse med ekstraordinær hogst ved naturskade, se pkt. 10.5. Erstatning for skade på grunnen skal skrives ned på grunnens inngangsverdi. Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ. Erstatning som er kompensasjon for tap på grunn av at skogen må avvirkes før den er hogstmoden (venteverditap), skal ikke skattlegges. Dette bygger på lang praksis som følge av HRD i Utv. 1965/220 (Rt. 1965/347). Se også HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975). Til gjengjeld gis ikke fradrag for kostnader ved denne avvirkningen som overstiger eventuelt vederlag for virket.

Se for øvrig emnet «Skadeserstatning».

17.26 Skogbruksplaner og takster

Takst, skogbruksplaner, kart mv. behandles etter reglene for immaterielle driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». I praksis kan nettokostnadene (etter fradrag for eventuelle tilskudd og uttak fra skogfond) fordeles til fradrag over 10 år.

Er nettokostnadene under kr 15 000, kan beløpet føres til fradrag det året de pådras.

17.27 Skogfond

17.27.1 Generelt

Kapittel 4 i skogbrukslova inneholder bestemmelser om avsetning til skogfond og bruk av midler fra fondet. I skogfondforskriften er det gitt utfyllende bestemmelser om skogfond.

Avsetning til skogfond behandles som driftskostnad.

17.27.2 Utbetaling

Utbetaling fra skogfond regnes som skattepliktig inntekt, for forskuddspliktige i den kommune hvor skogen ligger, jf. sktl. § 8-2 annet ledd. Godtar kommunen at skogfondsmidler overføres til bruk i skog i annen kommune, tas de til inntekt der. Skatteplikten gjelder uavhengig av om skogen har skiftet eier etter at midlene ble innbetalt.

Som hovedregel skal skogfondsmidler tas til inntekt når midlene er stilt til disposisjon, dvs. når utbetaling er foretatt. FIN har imidlertid uttalt at beløpet kan inntektsføres i det tidligere året kostnadene er påløpt. En forutsetning er at skogeieren innen utløpet av inntektsåret har fått melding om at beløpet er godkjent til utbetaling. Utbetales skogfondsmidler i året før kostnadene påløper, kan skogeieren vente med inntektsføringen, slik at inntekter og kostnader kommer på samme år.

17.27.3 Anvendelse med skattefordel

Av § 11 i skogfondforskriften fremkommer hvilke formål skogfondet kan benyttes til. Frigitte skogfondsmidler utbetalt i inntektsåret, og som brukes til

- skogkultur (§ 11 nr. 1)
- bygging og opprustning av skogsveier (§ 11 nr. 2)
- sommervedlikehold av skogsbilvei (§ 11 nr. 3)
- miljøtiltak (§ 11 nr. 4)
- skogbruksplanlegging med miljøregistrering (§ 11 nr. 5)
- investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser (§ 11 nr. 6)
- forsikring mot stormskader og brann på skog (§ 11 nr. 7)
- kompetansehevende tiltak (§ 11 nr. 8), og
- oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog (§ 11 nr. 9),

tas til inntekt med 15 %, jf. sktl. § 8-2 annet ledd bokstav a og FSFIN § 8-2-1. Resterende 85 % av frigitte midler er endelig skattefrie.

Skattepliktig del av fondsutbetaling til skogbruksplan, jf. sktl. § 8-2 annet ledd bokstav a, kan nedskrives på planens kostpris, jf. sktl. § 8-2 annet ledd bokstav b annet punktum.

Særreglene for bruk av skogfondsmidler er knyttet til den enkelte skattyter og gjelder bare særskilt lignet skog.

For skattytere som har skog i flere kommuner, skal den reduserte inntekten fordeles på den enkelte kommune i forhold til skogfondsmidler brukt med skattefordel i vedkommende kommune.

17.27.4 Anvendelse uten skattefordel

Skogfond som frigis til investering i avskrivbart driftsmiddel uten skattefordel etter sktl. § 8-2 annet ledd bokstav a, skal inntektsføres i sin helhet det året investeringen foretas og kan ikke nedskrives på driftsmidlets inngangsverdi, jf. sktl. § 8-2 annet ledd bokstav b første punktum.

17.27.5 Kontrolloppgave/kontoutskrift

Fylkesmannen skal ved slutten av hvert regnskapsår sende utskrift til ligningsmyndighetene og til den enkelte skogeier over avvirket kvantum, bruttoverdi og beløp satt av til skogfond, jf. § 10 siste ledd i skogfondforskriften.

17.28 Skogkultur/skogplanting

Det er fradragsrett for samtlige påløpte kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing, markberedning, rydding av hogstflater, inngjerding av skogkulturfelt til vern av nyplanting, ungskogpleie, tynningshogster, gjødsling og sprøyting, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd. Om tilskudd til skogkultur, se pkt. 17.36.

17.29 Skogreising i skogfattige områder

Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller ennå ikke har inntektsgivende skog, kan få fradrag for kostnader til skogreising med inntil 10 % av alminnelig inntekt ved ligningen til samme kommune, jf. sktl. § 8-2 femte ledd. Dette gjelder bare i områder som anses skogløse eller skogfattige. For etterskuddspliktige regnes fradraget av den delen av inntekten som skriver seg fra vedkommende kommune. Vedkommende departement avgjør med bindende virkning om et område skal anses som skogløst eller skogfattig.

17.30 Skogskoier

Skogskoie som i hovedsak nyttes i skogsdriften, avskrives på egen saldo i saldogruppe h. Det er da en forutsetning at skogskoia faktisk blir brukt av skattyter selv og/eller leid hjelp i betydelig grad i forbindelse med skogsdriften og at den da ikke i vesentlig grad tjener skogeierens ferie- og fritidsformål. Det er bare i unntakstilfeller at nye eller

moderniserte hytter kan anses som skogskoier, se LRD 6. april 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/391 og URD 29. november 1974 (Solør herredsrett) i Utv. 1975/19.

For en arbeidende skogeier hvor hjemmet er langt borte fra eiendommen, kan skogskoie/hytte, i den grad denne ikke nyttes som fritidsbolig, ofte ha karakter av å være pendlerbolig på arbeidsstedet. Slik pendlerbolig gir ikke rett til avskrivning, men rett til fradrag for andel av driftskostnader til pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.2. Dersom skogshusværet i hovedsak klassifiseres som fritidsbolig, skal det fritakslignes.

17.31 Skogsveier

Samtlige kostnader til bygging/påkostning av skogsveier skal fradragsføres løpende, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd. Det er ikke adgang til å aktivere kostnader til nye skogsveier og avskrive disse. Bygges det kombinert skogsvei og vei til hyttefelt, utfartsområde o.l., må veikostnadene fordeles slik at bare skogsveidelen kommer til fradrag. Det er en forutsetning for fradrag for skogbruksdelen at hovedbruken gjelder skogbruket. Om tilskudd til veibygging, se pkt. 17.36.

Det gis ikke direkte fradrag for kjøp av andel i en allerede eksisterende skogsbilvei, men kostnadene skal aktiveres som en del av inngangsverdien på skoggrunnen.

Om stiftelse av rettighet til bruk av skogsbilvei, se emnet «Rettigheter i fast eiendom», pkt. 3.1.

For vei som for en del brukes i skogbruksvirksomheten, men hvor denne bruken utgjør mindre enn halvparten av den totale bruken, kan en forholdsmessig del av kostnader til vedlikehold mv. fradragsføres i skogbruksvirksomheten. Dette gjelder også kostnader til asfaltering av tidligere asfaltert vei. Se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 4.2. Hvis veien er driftsmiddel i annen inntektsgivende aktivitet, må den andelen av vedlikeholdskostnadene som belastes skogbruket, tilbakeføres/inntektsføres i den andre inntektsgivende aktiviteten.

17.32 Snøscooter

Snøscooter som i det vesentligste brukes til transport av skogsvirke, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Dette vil som regel bare gjelde større snøscootere som er hensiktsmessig konstruert for slik transport (ofte med fastmontert vinsj).

Brukes slik snøscooter også privat, må kostnadene vedrørende privat kjøring tilbakeføres. Fordelen ved den private bruken kan i praksis beregnes etter en forholdsmessig fordeling av kostnadene.

Mindre snøscootere som særlig er konstruert for persontransport, anses i alminnelighet ikke som driftsmiddel i skogbruket. Dersom de i en viss utstrekning skulle bli brukt til transport av skogsvirke, kan det gis fradrag med et skjønnsmessig beløp.

17.33 Studiereiser og kurs

Om studiereiser og kurs, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

17.34 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktige, men tas ikke med i næringsoppgaven og inngår ikke i den årsinntekten som skal gjennomsnittslignes. Sykepengene skal skattlegges i bostedskommunen selv om de erstatter skogbruksinntekt som skal skattlegges stedbundet. Sykepengene føres direkte i selvangivelsen.

Se for øvrig emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

17.35 Telefon

Om kostnader til telefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

17.36 Tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket (MIS-tilskudd)

Forskrift 4. februar 2004 nr. 447 om tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket, har bestemmelser om tilskudd til bl.a.

– skogkultur (§ 4)
– veibygging (§ 5)
– ulike miljøtiltak (§ 6)
– drift med taubane, hest mv (§ 7)
– utdrift av skogsvirke til bioenergi mv.(§ 8)

Felles for tilskuddene etter denne forskriften er at de skal dekke fradragsberettigede kostnader og/eller kompensere for tapte skattepliktige inntekter. Tilskuddene er skattepliktige i det året de innvilges, og inngår dette året i grunnlaget for eventuell gjennomsnittsligning.

Benyttes tilskuddet til investeringer knyttet til nærings- og miljøtiltak, kan tilskuddet nedskrives på disse investeringene. Foretas ikke investeringene i det året tilskuddet gis, kan skattlegging utsettes til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 5. For at utsettelse med skattlegging skal gis, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringer som skal foretas.

17.37 Tomtesalg

Gevinst ved salg av tomt fra skoggrunn inngår ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. Om behandlingen av gevinst ved salg av tomt i forhold til personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.3.2.

17.38 Underskudd

Årets underskudd i skogbruk kan overføres til fradrag i andre inntekter i samme inntektsår, både i skogkommunen og i andre kommuner. Ved gjennomsnittsligning vil det være underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som skal overføres selvangivelsen til fradrag i annen alminnelig inntekt. For skogbruk som gjennomsnittslignes skal skogbruksunderskuddet anses dekket først hvis årets inntekt i samtlige kommuner ikke er stor nok til å dekke samtlige underskudd samt gjeldsrenter og kostnader som ikke knytter seg til noen bestemt inntektskilde.

Tidligere års underskudd i skogbruk som omfattes av reglene om gjennomsnittsligning kan ikke fremføres til fradrag mot inntekt i senere inntektsår, heller ikke mot inntekt i skogbruket, jf. sktl. § 14-6 fjerde ledd. Det samme gjelder for inntekt i deltakerlignet selskap og aksjeselskap som fortsatt gjennomsnittslignes i 2015, jf. overgangsreglene til opphevingen av gjennomsnittsligningen for selskaper og selskapsdeltakere. Om overgangsreglene, se pkt. 15.2. Underskuddet inngår i grunnlaget for eventuell gjennomsnittsligning. Fremføringsadgangen avskjæres selv om det ikke foretas gjennomsnittsligning.

Ved opphør av virksomhet for gjennomsnittslignet skogbruk, kan ikke opphørsårets underskudd i skogbruket tilbakeføres til fradrag i tidligere år, jf. sktl. § 14-7 tredje ledd.

Underskudd utenom skogbruket kan føres til fradrag i skogbruksinntekt etter eventuell gjennomsnittsberegning. Dette gjelder både ved overføring for samme år, ved fremføring til senere år, og ved tilbakeføring ved opphør av virksomhet, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Se for øvrig emnet «Underskudd».

17.39 Ungskogforsikring

Ordningen med engangspremie til ungskogforsikring ble opphevet fra 1. juli 2005. Fordeling av resterende fradrag for slik engangsbetalt premie kan videreføres i den utstrekning skogeieren ikke har fradragsført hele premiesummen tidligere år. Det har vært lagt til grunn at slik premie bør fordeles til fradrag over 20 år (kostnadsfordeling). Det er likevel i praksis godtatt at premien fradragsføres over et kortere tidsrom, likevel ikke under fem år.

17.40 Uttak av virke

17.40.1 Virke til eget bruk

Tømmer som uttas til eget bruk, verdsettes vanligvis til antatt salgsverdi på skogens vanlige leveringssted. Verdien reduseres med sparte kostnader sammenlignet med om

tømmerkvantumet hadde vært solgt (herunder også spart avvirkningsavgift og eventuelt innsparte kostnader til fremdrift). Verdien økes med ekstra kostnader i forbindelse med kjøring til sagbruk eller til gården, slik at regnskapet skal vise det samme nettoresultatet som om tømmeret hadde vært levert for salg.

Uttak av brensel skal settes til den verdien veden har, hjemkjørt og ferdig til bruk. SKD fastsetter i takseringsreglene § 3-2-6 beløpssatser for uttak av brensel fra egen skog i de tilfellene det i hovedsak benyttes ved til oppvarming av egen bolig.

Kostnadene fradragsføres i skogregnskapet på vanlig måte.

17.40.2 Virke gitt bort som gave eller arveforskudd

Hvis det gis bort skogsvirke, skal verdien av dette uttaksbeskattes hos skogeieren, jf. sktl. § 5-2. Verdien av avvirket skogsvirke settes til salgsverdien. Er det gitt bort tømmer på rot, settes verdien til rotverdi.

17.41 Verktøygodtgjørelse

Godtgjørelse på kr 30,- per time til skogsarbeidere til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader) anses ikke å gi overskudd, jf. takseringsreglene § 1-2-10.

17.42 Vern av skog

Om skattefritak for erstatning ved skogvern, se sktl. § 9-3 sjette ledd, jf. § 9-13 åttende ledd, og emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 8.

Sluttvederlag

- *Sktl. § 5-10 bokstav d og § 5-15 første ledd bokstav a.*
- *Lignl. § 9-12.*
- *Skd. nr. 10/09.*

Nytt for 2016

Bestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav a om skattefrihet for visse sluttvederlag oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2016. Omtalen nedenfor gjelder for sluttvederlag som er ytet før utgangen av 2015.

1 Generelt

I utgangspunktet er sluttvederlag og tilleggssluttvederlag skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-10 bokstav d. Det er likevel omfattende unntak fra skatteplikten for tariffestet sluttvederlag og tilleggssluttvederlag, se nedenfor. For sluttvederlag som ikke er tariffestet, men som er av samme art, er det praktisert skattelempning på generelt grunnlag, se pkt. 1.4.2.

1.1 Tariffestet sluttvederlag

1.1.1 Generelt

Det er på visse vilkår gitt skattefritak for sluttvederlag og tilleggssluttvederlag i sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 (sluttvederlag) og nr. 2 (tilleggssluttvederlag). Vilkårene knytter seg både til avtalens formelle forankring (hvem som er partene i avtalen) og til avtalens vilkår (både beløp, tjenestetid og alder). Sluttvederlag gis i utgangspunktet bare til arbeidstakere som ufrivillig må slutte i arbeid – helt eller delvis – på grunn av innskrenkning, nedbemanning, avvikling eller konkurs. Arbeidstakere som blir avskjediget eller sagt opp på grunn av «eget forhold» kan ikke få skattefritt sluttvederlag.

Om de nærmere vilkårene for å få sluttvederlag og størrelsen på tariffestet sluttvederlag etter overenskomsten mellom LO og NHO, se internettadressen www.sluttvederlag.no

1.1.2 Engangsvederlag

Sluttvederlag som i samsvar med overenskomst mellom hovedorganisasjonene LO og NHO blir utbetalt i én sum til arbeidstakere ved oppsigelse, regnes ikke som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 første punktum.

I HRD i Utv. 2004/241 (Rt. 2004/200) åpnes det for at også avtale mellom staten og en hovedorganisasjon kan omfattes av skattefritaket. For å bli ansett som ikke-skattepliktig inntekt må sluttvederlaget i så fall ligge innenfor rammene i LO-NHO-avtalen både i forhold til arbeidstakers alder, tjenestetid og beløp.

I praksis er det også åpnet for at sluttvederlag etter avtaler mellom andre organisasjoner som ikke er hovedorganisasjoner kan anses som skattefri inntekt, såfremt partenes rettigheter og plikter ligger innenfor rammene av LO-NHO-avtalen, se FIN 20. januar 2004 i Utv. 2004/218.

I følge lovforarbeidene og praksis er det et krav at oppsigelsen er ufrivillig for arbeidstakeren, se HRD i Utv. 2004/241 (Rt. 2004/200). Normalt vil derfor en oppsigelse fra arbeidstakers side føre til at sluttvederlag vil være skattepliktig. Bare i de følgende to tilfeller er det skattefrihet ved arbeidstakers egen oppsigelse:

– Skattyter sier opp mot å gå av med førtidspensjon i en situasjon hvor han ville blitt sagt opp av arbeidsgiver på grunn av innskrenkning, nedbemanning eller lignende. Videre vil avtale om fratreden som inngås i forbindelse med nedbemanning likestilles med arbeidsgivers oppsigelse. Dette følger av avtalen mellom LO og NHO. Sluttvederlag kan ikke utbetales skattefritt ved generell førtidspensjonering.
– Den tilsatte slutter på grunn av varig sykdom eller svakhet. Det stilles i slike tilfeller ikke krav til formell oppsigelse. Det er tilstrekkelig at arbeidsgiver og arbeidstaker anser arbeidsforholdet for opphørt uten oppsigelse. Skattyter må likevel kunne dokumentere at arbeidsforholdet er brakt til opphør og at årsaken til dette er sykdom eller svekket helse. Arbeidstakers uførhet skal dokumenteres ved legeattest eller NAVs vedtak eller innstilling i sak om innvilgelse av uføretrygd.

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av skattefritt sluttvederlag.

Om utbetaling av «fallskjerm», erstatning for tort og svie mv. ved fratreden, se emnet «Skadeserstatning».

1.1.3 Løpende utbetaling

Mottar arbeidstaker som har fylt 64 år avtalefestet pensjon (AFP) og i tillegg får utbetalt sluttvederlag etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene med månedlige beløp, er sluttvederlaget skattefritt for inntil kr 950 per måned, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 første og annet punktum. Skattefriheten gjelder tilsvarende for arbeidstakere som er født i 1948 eller tidligere, og som etter fylte 62 år mottar avtalefestet pensjon etter vedtekter godkjent av departementet (ASD), jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum. Sistnevnte bestemmelse vil bare være aktuell til og med inntektsåret 2015 da personer født i 1948 vil være fylt 67 år ved utgangen av dette året. I offentlig sektor utbetales ikke løpende sluttvederlag.

1.2 Tilleggssluttvederlag

Utbetales tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne, regnes som inntekt den delen som overstiger 50 % av det beløpet den enkelte arbeidstaker har krav på etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 2. Forutsetningen for skattefrihet for tilleggssluttvederlaget er at sluttvederlaget ligger innenfor de rammene (beløp og vilkår for øvrig) som er avtalt mellom LO og NHO.

Eksempel

Sluttvederlag i henhold til overenskomst: kr 30 000 (skattefritt). Videre er det utbetalt tilleggssluttvederlag på kr 20 000. Beregningen av den skattepliktige delen av tilleggssluttvederlaget foretas slik:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Tilleggssluttvederlag	*20 000*
- 50 % av kr 30 000	*15 000*
= Skattepliktig del	*5 000*

1.3 Sluttvederlag som overstiger beløpsgrensen

Overstiger sluttvederlaget beløpsgrensen for skattefritak, vil hele sluttvederlaget være skattepliktig. Om tilleggssluttvederlag, se ovenfor.

1.4 Ikke-tariffestet sluttvederlag

1.4.1 Generelt

Utbetalt sluttvederlag som ikke følger av overenskomst mellom slike parter som er nevnt i pkt. 1.1.2, regnes som inntekt i sin helhet. Det samme gjelder sluttvederlag der partenes rettigheter og plikter går ut over det som følger av avtalen mellom LO og NHO.

For AFP-pensjonister i offentlig sektor vil eventuelt tillegg til AFP-pensjon være skattepliktig i sin helhet.

Skattepliktig sluttvederlag inngår i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

1.4.2 Ettergivelse av utlignet skatt

Der det er utbetalt sluttvederlag som ikke faller inn under reglene om skattefrihet ovenfor, men som klart er av samme art, har FIN anbefalt at skatten ettergis etter søknad. Spørsmål om nedsettelse/ettergivelse på slikt grunnlag behandles etter lignl. § 9-12. Søknad om nedsettelse/ettergivelse rettes til skattekontoret som behandler denne og fatter vedtak. Skattekontorets vedtak i slike saker kan ikke påklages. Se for øvrig Skd. nr. 10/09.

Sokkelarbeidere

- *Sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, § 5-11, § 5-12 og § 5-15 første ledd bokstav e.*
- *FSFIN § 5-11-1 og § 5-12-10.*
- *Petrl. sktl. § 2, jf. § 1.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-7.*

1 Generelt

1.1 Personer bosatt i Norge

Personer som anses skattepliktig som bosatt i Norge, skal for inntekt opptjent ved arbeid på kontinentalsokkelen, skattlegges i sin bostedskommune. Om når en person anses bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

1.2 Personer bosatt i utlandet

For personer som ikke anses bosatt i Norge etter norsk intern rett, kan inntekt opptjent ved arbeid på norsk kontinentalsokkel bare skattlegges etter petroleumsskatteloven eller sktl. § 2-3 første ledd bokstav h. Skatteplikten kan være begrenset ved skatteavtale. Om når en person anses bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

Skattleggingen av disse personene foretas av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Disse skattytere behandles ikke nedenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2 Personer bosatt i Norge

2.1 Fri kost og losji på plattform og annen sokkelinnretning

Sokkelarbeidere får fri kost og losji på plattformen. Reglene nedenfor gjelder pendleropphold. Opphold på sokkelen som anses som tjenestereise/yrkesopphold, følger de vanlige reglene.

Fritt losji i forbindelse med pendleropphold på plattform og annen sokkelinnretning er ikke skattepliktig inntekt for sokkelarbeidere, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette gjelder selv om de får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen.

Fri kost på plattform og annen sokkelinnretning er skattepliktig bare hvis skattyteren har en samlet årlig personinntekt som overstiger kr 600 000. Dette innebærer at sokkelarbeidere med samlet personinntekt som ikke overstiger kr 600 000 heller ikke skal skattlegges for kostbesparelse.

Det er den samlede årlige personinntekten som er avgjørende ved vurderingen, og ikke bare inntekt fra arbeid på sokkelen. Verdien av fri kost på sokkelen skal også regnes med i vurderingen. Overstiges beløpsgrensen, er all kostgodtgjørelse skattepliktig, se Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 6.3.1.

Om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelinnretning, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.9.5.

2.2 Småutgifter

Arbeidstakere på faste installasjoner i Nordsjøen har normalt fri telefon på plattformen. Disse har derfor ikke uten videre krav på fradrag for småutgifter etter takseringsreglene.

Arbeidstakere som må betale for bruk av telefon om bord gis fradrag for småutgifter ved å bo utenfor hjemmet med

- faktisk beløp etter dokumentasjon, eller
- skjønnsmessig fastsatt beløp som normalt ikke bør overstige takseringsreglenes satser (§ 1-3-7) for småutgifter på kr 100 per døgn.

Se FIN 6. februar 1986 i Utv. 1986/213.

Arbeidstaker som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg få fradrag for småutgifter.

2.3 Reise mellom hjem og plattform

2.3.1 Generelt

Arbeidsperiode er som hovedregel delt opp slik: 14 dager arbeid og 28 dager fri. Ansatte ledere og ansatte hos innleide kontraktører kan ha andre ordninger. Inndeling i arbeidsperioder fører til en betydelig pendling av arbeidstakere fra hele landet og utlandet til plattformen via helikopterbasene bl.a. på Flesland i Bergen og Sola utenfor Stavanger. Av hensyn til behandlingen må en dele opp slike reiser i to deler, nemlig en reise mellom hjem og helikopterbase og en reise mellom helikopterbasen og plattform.

2.3.2 Reisen mellom helikopterbasen og plattform

Reisen mellom helikopterbasene og plattformen besørges av arbeidsgiver. Denne del av reisen regnes alltid som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav h. Verdien av fri reise på denne strekningen kommer derfor ikke til inntekt og medfører heller ikke noe fradrag for arbeidstakeren. Dette gjelder uavhengig av om man overnatter på plattformen eller reiser frem og tilbake til plattform samme dag. Dette gjelder også for arbeidstakere som får 10 % standardfradrag ved ligningen.

2.3.3 Reisen mellom hjem og helikopterbasen

Reisen mellom hjem og helikopterbase vil være en besøksreise der sokkelarbeidere er ansatt og overnatter på plattformen, og derfor anses å være pendlere. Reisen vil være en besøksreise også for visse personer som pendler til bolig i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

Selv om en arbeidstaker er pendler, vil den første og siste reisen være en yrkesreise. Vedkommende kan likevel velge å behandle disse reisene som en besøksreise.

Om fradrag for kostnader til besøksreise, behandling av godtgjørelse til dekning av reisekostnadene eller behandling av fri reise for personer som pendler til hjem i Norge, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

Om fradrag for kostnader til besøksreise, behandling av godtgjørelse til dekning av reisekostnadene eller behandling av fri reise for personer som pendler til bolig i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

I noen tilfeller vil reise mellom hjem og helikopterbase og oppholdet på plattformen karakteriseres som yrkesreise/yrkesopphold for sokkelarbeideren. Dette vil være tilfelle der skattyter ikke arbeider fast på plattformen, men utfører oppdrag av kortere varighet. I så fall er kostnadene fradragsberettiget etter reglene for kostnader i yrket. Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnadene behandles da etter nettometoden.

Reisekostnadene mellom hjem og helikopterbasen dekkes som regel helt eller delvis av arbeidsgiver – herunder også kost og losji under reisen.

Fri kost og losji under tjenestereise/yrkesopphold er alltid skattefri. Dette vil gjelde også for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen. Om skille mellom person på yrkesreise og pendler, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om fradrag for kostutgifter og om behandling av godtgjørelse for kost på besøksreisen, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 2.4 og pkt. 3.3.7. Reisetiden på besøksreisen regnes mellom plattform og hjemmet. Eventuelt fradrag for merkostnader til kost under besøksreisen inngår ikke i minstefradraget.

2.3.4 Spesielt om ekstrakostnader ved utsettelse/avlysning av reisen fra helikopterbase til plattform

Lar ikke reisen fra helikopterbasen til plattformen seg gjennomføre til planlagt tid, f.eks. fordi været er for dårlig, må skattyter vente, og hvis ventetiden blir for lang, enten ta inn på hotell eller snu og reise hjem. Ekstrakostnader til kost, losji og/eller reise som oppstår i slike tilfeller, skal anses å være knyttet til en yrkesreise.

Det er fradragsrett for slike ekstrakostnader, også for personer som får 10 % standardfradrag. Fradraget inngår i utgangspunktet ikke i minstefradraget, men vil inngå for personer som snur og reiser hjem uten å overnatte utenfor hjemmet på turen.

Dekker arbeidsgiver ekstrakostnadene eller yter arbeidsgiver fri kost og/eller losji i forbindelse med utsatt/avlyst reise, skal det ikke skattlegges noen fordel hos arbeidstakeren. Dette gjelder også for personer som får 10 % standardfradrag.

2.4 Arbeid utført på britisk sokkel

2.4.1 Generelt

Personer som er skattemessig bosatt i Norge er skattepliktige for lønn ved arbeid utført på britisk sokkel. Inntekten kan også skattlegges i Storbritannia. Skattyter kan kreve kreditfradrag for skatt betalt i Storbritannia i norsk skatt på samme inntekt. Se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4. Se skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia (St.prp. nr. 9 (2000-2001)). Om trygdeavgift, se nedenfor.

Storbritannia har regler som medfører at skattyter kan få refundert en del av den skatten som trekkes og innbetales til britiske skattemyndigheter under løpende arbeidsforhold. Det skal bare gis kreditfradrag for den delen av britisk skatt som skattyter ikke kan få refundert.

Lønnsinntekter opptjent om bord på skip eller luftfartøyer som brukes til transport av forsyninger eller lignende virksomhet, skal beskattes i den stat hvor den som opererer fartøyet er hjemmehørende. Kan inntekten beskattes i Storbritannia, skal dobbeltbeskatning unngås ved anvendelse av kreditmetoden.

Arbeidstakere som er bosatt i Norge og som er engasjert i forbindelse med rørledningstransport av olje og gass fra Norge, skattlegges bare i Norge, selv om arbeidsstedet er på britisk sokkel.

Om anvendelsen av de norske reglene om forskuddstrekk og kreditfradrag for personer bosatt i Norge som arbeider på britisk sokkel, se FIN 26. april 2002 i Utv. 2002/890 og FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/899.

Om behandling av skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge, men som anses bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.6.

2.4.2 Trygdeavgift

Den som pendler mellom bosted i Norge og arbeidssted på britisk kontinentalsokkel, og får lønn utbetalt fra arbeidsgiver i Norge, er trygdet i Norge, jf. ftrl. § 2-1. Inntekt opptjent på britisk sokkel skal inngå i grunnlaget for beregning av trygdeavgift.

2.4.3 Arbeidsgiveravgift

Norske arbeidsgivere skal også svare arbeidsgiveravgift av lønn til arbeidstakere bosatt i Norge for arbeid utført på britisk sokkel.

2.5 Arbeid utført på andre lands sokler

Om skatteplikt for lønn opptjent ved arbeid på andre lands sokler, se Skd. nr. 4/2007 i Utv. 2007/687 pkt. 42.16 og Skd nr. 8/2008 i Utv. 2008/775 pkt. 32.5.

2.6 Særskilt fradrag for sjøfolk

Om hvem som har krav på særskilt fradrag for sjøfolk, se emnet «Sjøfolk».

Stipend

– *Sktl. § 5-10 bokstav a, § 5-15 første ledd bokstav j og § 5-42 bokstav a og c.*

1 Hovedregel

Stipend er i utgangspunktet skattepliktig når:

– det er så nær sammenheng mellom utført arbeid/virksomhet og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se stipendet som fordel vunnet ved arbeid/virksomhet
– stipendet utbetales som regelmessig personlig understøttelse som skattyteren har krav på etter lov eller avtale, jf. sktl. § 5-42 bokstav a.

Om fradrag for kostnader, se nedenfor.

2 Forskningsstipend

Forskningsstipend utbetalt i arbeidsforhold, er skattepliktig.

Forskningsstipend utbetalt utenfor arbeidsforhold som skal erstatte arbeidsinntekt, er også skattepliktig, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav a. Ved vurderingen av om stipendet erstatter arbeidsinntekt, legges det bl.a. vekt på om stipendet er stort nok til å bidra vesentlig til dekning av mottakers vanlige leveomkostninger. Skatteplikten gjelder selv om mottakeren ikke har noen rettslig forpliktelse til bestemte prestasjoner overfor stipendyteren. Skatteplikten gjelder enten stipendet utbetales med et bestemt beløp per mnd. eller med engangsbeløp. Se FIN 25. mars 1999 i Utv. 1999/992 og URD 4. april 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/615.

3 Idrettsstipend

Stortinget bevilger idrettsstipend til toppidrettsutøvere. Dette statsstipendet blir samordnet med stipend gitt av Norges Idrettsforbund og Norges Olympiske komité i tre typer stipend. A-stipend og B-stipend på henholdsvis kr 120 000 og kr 70 000 som resultat av prestasjon. I tillegg gis det et utviklingsstipend på kr 60 000 beregnet på morgendagens toppidrettsutøvere. For å kunne motta fullt stipend må idrettsutøveren ikke ha en inntekt som overstiger kr 500 000. Ved høyere inntekt avkortes stipendiet forholdsmessig. Stipendene er i utgangspunktet skattepliktige. I den grad skattyter har

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kostnader til idrettsutøvelse som er fradragsberettiget etter de vanlige regler, kan nettometoden anvendes. Dette innebærer at bare eventuelt overskudd, herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste, er skattepliktig inntekt, se pkt. 8.

4 Kunstnere

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget, samt æres- og kulturpriser utdelt av staten, fylkeskommune eller kommune regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j.

Kulturdepartementet deler ut en rekke kunstnerstipend:

- Arbeidsstipend og arbeidsstipend for yngre-/nyetablerte kunstnere er skattepliktig.
- Stipend for eldre, fortjente kunstnere utbetales som regelmessig personlig understøttelse og er skattepliktig, se sktl. § 5-42 bokstav a.
- Stipend basert på gjennomført kunstutdanning er skattefritt.

Andre stipend er skattepliktig inntekt dersom de har tilstrekkelig tilknytning til den kunstneriske aktiviteten. Nettometoden benyttes for ikke-næringsdrivende, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

5 Reisestipend

Overskudd på reisestipend i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt. Skatteplikt for eventuelt overskudd på reisestipend utenfor arbeidsforhold, må vurderes konkret i forhold til sktl. § 5-1.

Reisestipend utbetalt fra Statens lånekasse for utdanning er skattefritt.

6 Utdanningsstipend

6.1 Utdanningsstipend i arbeidsforhold

Om utdanningsstipend, lønn under studietid mv., se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

6.2 Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold

Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold fra for eksempel legater eller fond er ikke skattepliktig når det utbetales for å gå på skoler, høyskoler og universiteter frem til avsluttende eksamen. Det arbeidet som utføres ved å gjennomføre selve studiet, gir ikke stipendiet karakter av å være i arbeidsforhold. Skattefriheten vil også gjelde lommepenger, fri kost og losji på skolen. Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold etter avsluttende eksamen er i alminnelighet skattepliktig inntekt når det er egnet til å bidra vesentlig til mottakers leveomkostninger i perioden, for eksempel ved stipendiater, jf. sktl. § 5-1 og § 5-10 bokstav c. Det er ikke en forutsetning for skatteplikten at mottaker har rettslig forpliktelse til å yte bestemte prestasjoner overfor utbetaleren, f.eks. en utredning, en rapport eller arbeide en viss tid for utbetaleren etterpå. Se for øvrig Ot.prp. nr. 18 (1968-1969) side 46.

6.3 Grensen mellom stipend i og utenfor arbeidsforhold

Om eksempel på skattepliktig stipend, se URD 3. november 1997 (Solør herredsrett) i Utv. 1998/63.

7 Avskrivning/ettergivelse av utdanningslån

Om avskriving/ettergivelse av utdanningslån, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

8 Fradrag for kostnader

Når skattyter mottar stipend til dekning av kostnader i forbindelse med utdanning/kurs, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om fradrag for kostnader i arbeidsforhold, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader». Når skattyteren har hatt kostnader som ikke er dekket av stipendet, må fradragsretten for underskudd vurderes etter vanlige regler, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader». Om når eventuelt overskudd på stipend er skattepliktig, se ovenfor.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9 Minstefradrag

Skattepliktig overskudd på stipend går inn i grunnlaget for beregning av minstefradrag. Underskudd på stipend inngår i minstefradraget bortsett fra den del av underskuddet som skyldes merkostnader til kost og losji ved opphold borte fra hjemmet.

10 Tidfesting av inntekt og fradrag

Om tidfesting ved skattleggingen av stipend, se emnene om tidfesting.

Når et reise- eller studiestipend som helt eller for en vesentlig del forutsettes å skulle dekke fradragsberettigede kostnader for mottakeren, tidfestes ett år mens kostnadene påløper året etter, bør stipendet ut fra rimelighetshensyn ikke skattlegges i tidfestingsåret, men tas med ved ligningen for det påfølgende år.

11 Skattested

Stipend skattlegges i bostedskommunen.

Stortingsrepresentanter mv.

- *Sktl. § 3-1 syvende ledd, § 6-1 og § 6-13.*
- *Lov 16. desember 2011 nr. 61 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter (stortingsgodtgjørelsesloven)*
- *Forskrift 8. desember 2011 nr. 1265 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter (stortingsgodtgjørelsesforskriften)*
- *FSFIN § 3-1-7 og § 6-44-13 bokstav d.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-2 og § 1-3-6.*

1 Skattestedet

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor skal etter sktl. § 3-1 syvende ledd anses skattemessig bosatt i den kommune der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette gjelder bare så lenge representanten disponerer bolig til privat bruk under opphold i denne kommunen. Om når en representants foreldrehjem kan anses som registreringsmessig bosted, se FIN 25. september 1997 i Utv. 1997/1295. Representantens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke lignes under ett med representanten.

2 Adgang til å frasi seg skattefordeler

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor kan frasi seg de skattemessige fordeler ved å anses som bosatt i Finnmark og Nord-Troms, se FSFIN § 3-1-7. Dette gjelder fordelen av et særskilt fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-5, lavere skattesats på alminnelig inntekt og lavere toppskattesats, se for øvrig emnet «Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltakssonen)». Melding om å frasi seg skattemessige fordeler ved å anses bosatt i Finnmark eller Nord-Troms gis til skattekontoret for ett år av gangen. Slik melding endrer ikke skattyterens skattemessige bosted.

3 Inntekten

Stortingsrepresentantenes godtgjørelse regnes som lønn.

I tillegg til dette mottar representantene andre godtgjørelser som skal innrapporteres og behandles på vanlig måte etter gjeldende regler.

Om behandling av fri bolig for stortingsrepresentanter, se emnet «Bolig – fri bolig».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4 Fradrag

4.1 Flyttekostnader

Representanter som må flytte i forbindelse med stortingsvervet har krav på fradrag for de kostnader representanten selv må bære. Kostnadene inngår i minstefradraget.

Det ytes flyttegodtgjørelse for flytting av innbo og løsøre ved første gangs reise til Stortinget, etter at representanten er valgt, og ved hjemflytting etter avsluttet verv. Godtgjørelsen vil normalt ikke gi overskudd. Kreves fradrag for kostnader til flytting av innbo og løsøre utover den oppebårne godtgjørelse, må samtlige kostnader ved flyttingen dokumenteres. Eventuelt underskudd på godtgjørelsen inngår i minstefradraget.

Nærmere om flyttekostnader, se emnet «Flyttekostnader».

4.2 Merkostnader ved opphold utenfor hjemmet

4.2.1 Generelt

Stortingsrepresentanter gis fradrag for eventuelle merkostnader til bolig og kost etter de vanlige regler, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Utgangspunktet er at det faktiske antall døgn skattyter oppholder seg utenfor det skattemessige bosted legges til grunn. Fradrag for merkostnader til kost gis ikke for tidsrom hvor skattyteren til tross for sitt opphold utenfor det skattemessige bosted likevel har felles husholdning med sin ektefelle og barn. Fradrag kan heller ikke gis for de dagene representanten ikke må oppholde seg utenfor hjemmet av hensyn til verv som stortingsrepresentant. Stortinget hadde i 2015 møtevirksomhet i periodene 6. januar til 19. juni og 30. september til 18. desember.

4.2.2 Diettgodtgjørelse/dagpenger

Stortingsrepresentantene får dekket merutgifter til kost ved opphold utenfor hjemmet som kostgodtgjørelse etter sats. Representanter som disponerer og regelmessig pendler til fast bolig mer enn 40 km fra Stortinget får utbetalt kostgodtgjørelse med brakkesatsen per dag de reelt har merutgifter til to husholdninger. Representanter som reiser hjem etter endt arbeidsdag får ikke lenger kostgodtgjørelse.

Representanter som anses som pendlere, skal beskattes for eventuelt netto overskudd etter de vanlige regler, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

4.3 Reisekostnader i forbindelse med utøvelsen av vervet

Stortingsrepresentanter får dekket reiseutgifter på tjenestereiser etter statens satser og utgifter til besøksreiser for pendlere dekkes fullt ut, jf. godtgjørelsesforskriften. For besøksreiser hvor egen bil benyttes mottar representantene en kilometergodtgjørelse etter satsen i reiseregulativet, se stortingsgodtgjørelsesforskriften § 4 siste ledd For kostnader representanten dekker selv gjelder de vanlige regler.

Besøksreiser til hjemmet skal behandles som yrkesreiser når representanten av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d. Frem til 1. oktober 2013 gjaldt i utgangspunktet de generelle reglene, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om kostnader til valgkamp, se pkt. 4.9.2.

4.4 Kostnader til besøksreise

Stortinget dekker alle reisekostnader mellom Stortinget (eller pendlerleiligheten) og representantens hjemsted inntil en gang per uke for representanter som har leilighet/bolig i tillegg til egen bolig på hjemstedet og som bor mer enn 40 km fra Stortinget. Slike reiser anses som yrkesreiser, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d.

4.5 Kostnader til aviser

Om kostnader til aviser, se emnet «Avis mv.».

4.6 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

4.7 Gruppekontingent

Om fradragsrett for «gruppekontingent», «partiskatt» og lignende, se emnet «Partiskatt».

4.8 Kostnader til fjernsynsapparat

For representanter som anses bosatt utenfor hjemmet, kan fjernsynsapparat som er anskaffet til bruk under opphold i Oslo-området anses som driftsmiddel i yrket. Om aktivering/direkte fradragsføring, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

4.9 Andre kostnader

4.9.1 Generelt

Kostnader til for eksempel

- andel i godtgjørelse til gruppesekretær
- skrivehjelp, PC, porto o.l.
- tidsskrifter og bøker som er aktuelle i forbindelse med stortingsvervet

inngår i minstefradraget når dette benyttes.

4.9.2 Kostnader til valgkamp mv.

Representanter som selv må dekke kostnadene til valgkamp har ikke krav på fradrag for disse kostnadene. Derimot har stortingsrepresentanten normalt krav på fradrag for udekkede kostnader som står i sammenheng med politisk virksomhet utenfor Stortinget i valgperioden. Kostnadene inngår i minstefradraget.

Studiereise/kongressdeltagelse mv.

– *Sktl. § 5-1 og § 6-1.*

1 Fradragsrett for egne reiser

1.1 Hovedregel

Kostnader til studiereiser, kongressdeltakelse, årsmøter, seminar, kurs, messer mv. er fradragsberettigede bare når studiereisen mv. tar sikte på å

- vedlikeholde skattyterens yrkesmessige kunnskaper, og/eller
- holde skattyteren à jour med utviklingen i yrket.

Fradragsretten er knyttet til studiereiser mv. med faglig innhold som er relevant for skattyterens inntektsgivende aktivitet. Derimot er det ikke fradragsrett for kostnader til reiser som gjelder emner av mer indirekte interesse for yrket som f.eks. samfunnspolitikk, lønnspolitikk eller foreningssaker. Fradragsretten skal bedømmes etter de samme regler enten skattyteren er næringsdrivende eller lønnsmottaker.

Se HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1991/1182) (Brenden) (Lærer ved ungdomsskolen hadde krav på fradrag for kostnader ved studietur til Egypt). Se også HRD i Utv. 1962/483 (Rt. 1962/614) (Tronier) (Adjunkts fradrag for utgifter ved deltakelse i språkkurs i utlandet).

1.2 Videreutdanning mv.

Om fradrag i forbindelse med videreutdanning, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

1.3 Kombinasjon av faglige og andre aktiviteter

1.3.1 Generelt

Dersom studiereiser mv. omfatter fagformål, som gir rett til kostnadsfradrag, og andre aktiviteter som ikke gir fradragsrett, f.eks. videreutdanning eller ferie, vil det normalt være spørsmål om å gi fradrag for enten

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– alle kostnader med unntak av kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål, eller
– ingen av kostnadene med unntak av kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål.

Ved denne vurderingen skal det legges vekt på hva som er hovedformålet med reisen. Dersom skattyteren f.eks. etter at fagdelen er avsluttet, enten på eget initiativ eller i forbindelse med kurset mv. tar en rundtur/ferieopphold, må det gjøres en samlet vurdering, der antall dager for eksempel i forbindelse med forlenget opphold pga. ferie ikke alene er avgjørende.

At skattyteren har fått impulser av betydning for yrket er ikke tilstrekkelig til å gi fradragsrett for kostnadene til en reise som hovedsakelig har privat karakter, jf. LRD 26. september 1986 (Frostating) i Utv. 1987/83. For studiereiser bør det legges vekt på om skattyteren har fulgt et organisert undervisningsopplegg. I tvilstilfelle kan det legges vekt på om den informasjon som søkes oppnådd, kunne vært ervervet på annen måte, og om kostnadene står i rimelig forhold til utbyttet.

1.3.2 Kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål

Hvor hovedformålet med reisen er studieformål mv., og kostnadene derfor i utgangspunktet er fradragsberettigede, vil kostnader som utelukkende gjelder ikke fradragsberettigede formål aldri være fradragsberettigede. Selv om merkostnader til kost og losji er fradragsberettigede, vil kostnader som er av privat karakter, for eksempel forlenget ferieopphold, ektefelles deltagelse osv, ikke være fradragsberettiget. Derimot er det fradragsrett for rimelige sosiale tiltak. Se også emnet «Representasjon».

1.3.3 Ektefelles/barns deltakelse

Det gis ikke fradrag for kostnader vedrørende ektefelles deltakelse på slike studiereiser mv. når ektefellen ikke arbeider i bedriften. Det samme gjelder for kostnader til reise og opphold vedrørende barn som er med på reisen, selv om dette skyldes manglende mulighet for pass av barn på hjemstedet. Det kan likevel innrømmes fradrag for ektefellens kostnader i helt spesielle tilfeller, f.eks. kostnader til ektefellens deltakelse når dette er helt nødvendig av hensyn til den yrkesutøvende ektefelles helsetilstand. Om eventuelt fradrag for kostnader til pass og stell av barn på oppholdsstedet, se emnet «Foreldrefradrag».

Arbeider begge ektefeller i bedriften, må det vurderes om det ut fra forretningsmessige hensyn er naturlig at begge deltar på studiereisen. Ved denne vurdering må det tas hensyn til bedriftens størrelse, ektefellenes kompetanse mv.

Ved tilbakeføring av kostnader vedrørende ektefellen, skal en bare tilbakeføre de merkostnader ektefellens deltakelse har medført, jf. URD 18. oktober 1983 (Asker og Bærum herredsrett) i Utv. 1983/636.

1.3.4 Kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål

Kostnader som utelukkende dekker fradragsberettigede formål er alltid fradragsberettigede selv om hovedformålet med reisen ikke er studiereise mv. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til entré på ren fagmesse og eventuelt ekstrakostnader til reise dit. Videre vil det gjelde den del av seminar/kurskontingent som ikke går til dekning av reise og opphold.

2 Kostnadsfradragets størrelse

Kostnadsfradraget fastsettes etter de vanlige regler, herunder eventuelt fradrag for de fradragsberettigede kostnader ved å bo utenfor hjemmet hvis betingelsene ovenfor er oppfylt. Bokføringspliktige skattytere, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», skal føre kostnadene i regnskapet. Kostnadene skal være dokumentert med originalbilag. Dersom skattyteren ikke oppfyller disse krav, må det etter forholdene tas standpunkt til om skattyter kan gis et skjønnsmessig fradrag. Bokføringspliktig skattyter har ikke krav på fradrag etter satsene i statlig regulativ (særavtale).

3 Forholdet til minstefradraget

For lønnsmottaker inngår kostnadene til reise, kursavgift mv. i minstefradraget dersom dette benyttes. Merkostnader til kost og losji kan trekkes fra i tillegg til minstefradraget.

Har lønnsmottaker mottatt en særskilt godtgjørelse for å dekke kostnadene til turen, og reisen er tjenestereise, skal nettometoden benyttes. Se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Om de tilfeller hvor skattyter har både lønns- og virksomhetsinntekt, se emnet «Minstefradrag».

4 Opplysninger

For å kunne vurdere fradragsretten i tvilstilfellene kan ligningsmyndighetene kreve nærmere opplysninger for kongresser, møter, seminarer, kurs mv. om

- hvem som har organisert kongressen mv.
- hvilke emner som er behandlet
- tidsangivelse for hvert emne
- hva som er særlig viktig i relasjon til skattyters yrke/virksomhet
- hva skattyteren faktisk har deltatt på
- eventuelt trykket program

For studiereiser kan det kreves opplysninger om

- reisens formål
- skattyter har fulgt et organisert opplegg, og i tilfelle, hvem som har organisert reisen
- hvordan reisen er foretatt
- hvilke steder som er besøkt med tidsangivelse
- hva som er studert på hvert sted
- andre personer i samme bransje/virksomhet/yrke har deltatt

5 Kostnadene dekket av arbeidsgiver

5.1 Skatteplikt hos arbeidstaker

5.1.1 Generelt

Har arbeidsgiveren dekket kostnadene til en studiereise mv. som er tjenestereise, skal arbeidstakeren ikke skattlegges, heller ikke for fritt opphold (kost og losji). Har arbeidsgiveren også dekket kostnader av rent privat karakter (f.eks. ektefelles deltakelse eller forlenget ferieopphold), skal kostnadene til dette tillegges arbeidstakerens inntekt og behandles som lønn. I tilfelle hvor arbeidsgiver dekker utvidet opphold uten at kostnadene økes, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.7. Har lønnsmottaker mottatt en særskilt godtgjørelse for å dekke kostnadene til turen, og reisen er tjenestereise, skal nettometoden benyttes. Se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om behandling av skattytere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

Dersom reisen ikke er tjenestereise for vedkommende arbeidstaker, vil fordel ved fri reise og opphold være skattepliktig, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

5.1.2 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

Om skattefritak for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

5.2 Fradrag hos arbeidsgiver

Arbeidsgiver har krav på fradrag for dekning av kostnader til ansattes reiser mv. Dette gjelder også kostnader til reiser av rent privat karakter hvor arbeidstakeren skal fordelsbeskattes. Kostnadene til reiser mv. av privat karakter skal behandles som en lønnskostnad.

6 Kostnader dekket av leverandør mv.

6.1 Fradrag for yter

Importører og produsenter av kapitalvarer gir ofte sine forhandlere eller deres ansatte reiser mv. som belønning for salgsinnsats. Kostnadene til slik belønning er som regel fradragsberettigede for yteren. Gjelder kostnadene ikke betaling for en slik motytelse,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

vil ytelsen normalt måtte anses som en representasjon. Fradragsretten vil da som utgangspunkt være avskåret for yteren. Om begrenset fradragsrett for demonstrasjoner mv., se emnet «Representasjon», pkt. 6.4.

6.2 Mottakers forhold

For den som mottar en reise finansiert av egen eller arbeidsgivers forretningsforbindelse, behandles reisen etter samme regler som ovenfor. Dersom reisen er en ren fag- eller studiereise, anses bare dekning av kostnader til ikke-fradragsberettigede formål som inntekt. Har reisen hovedsakelig feriemessig preg, vil verdien være skattepliktig inntekt, eventuelt med unntak for de kostnadene som utelukkende relaterer seg til fradragsberettigede formål.

Se f.eks. LRD 26. september 1986 (Frostating) i Utv. 1987/83 og LRD 31. januar 1994 (Agder) i Utv. 1994/212.

Svalbard

- *Sktl. § 2-35 annet ledd.*
- *Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.).*
- *Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)*
- *Forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard (svalbardskatteforskriften.).*
- *Forskrift 4. februar 1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard § 2 og § 4.*
- *Forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard (svbsktl.).*
- *Stortingsvedtak 9. desember 2014 nr. 1606 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2015 (svalbardskattevedtaket).*
- *Forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering (folkeregisterforskriften) § 4-4 og § 5-9.*
- *SKD melding nr. 4/2015.*

1 Generelt

1.1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles skattereglene for personer og selskaper med skattemessig tilknytning til Svalbard. Dette gjelder både reglene om skattlegging på Svalbard og de reglene som får betydning for ligningen på fastlandet.

Om skattlegging av personer som oppholder seg på Jan Mayen, se emnet «Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis».

1.2 Ligningsmyndigheter

Svalbard er eget beskatningsområde med egen skattelov og egen kontorenhet, Skatt nord – Svalbard skattekontor. Det er en særskilt skatteklagenemnd for Svalbard. Henvendelser om skatt, ligning og klagebehandling på Svalbard rettes til Skatt nord – Svalbard skattekontor, Postboks 413, 9171 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70.

1.3 Folkeregister

Det er ikke et ordinært folkeregister på Svalbard. Skatt nord – Svalbard skattekontor fører et eget befolkningsregister for Svalbard.

Personer som tar opphold på Svalbard og har til hensikt å oppholde seg der i minst 6 måneder, skal innen 8 dager etter oppholdets begynnelse melde innflytting til Svalbard skattekontor. Ved fraflytting skal melding til skattekontoret sendes senest ved avreise. Det er utarbeidet egen melding for flytting til og fra Svalbard. Det vises til forskrift 4.2.1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard § 2 og § 4.

Person som oppholder seg på Svalbard og som ved utreisen dit var registrert i folkeregisteret på fastlandet, skal fortsatt regnes som bosatt i Norge i forhold til

folkeregisteret. Dette gjelder bare hvis personen ikke skal regnes som utflyttet etter folkeregisterforskriften § 4-7.

Skattytere som oppholder seg på Svalbard skal stå med spesifisert registreringstype i folkeregisteret («type 3 Svalbard»), jf. folkeregisterforskriften § 2-1.

1.4 Virkeområde for Svalbardskatteloven

Svalbard omfatter de områdene som er nevnt i lov om Svalbard 17. juli 1925 nr. 11 § 1 og havområdene omkring inntil tolv nautiske mil. Mannskap og fartøyer som opererer utenfor tolvmilsgrensen omfattes ikke av Svalbardskatteloven. Dette gjelder selv om de tidvis oppholder seg innenfor denne grensen, for eksempel for å fiske eller bunkre.

1.5 Kategorier skattytere med skatteplikt til Svalbard

1.5.1 Fysiske personer

Fysiske personer med skatteplikt til Svalbard kan inndeles i følgende kategorier:

- personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1. Disse omfatter
  - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og samtidig er skattepliktig som bosatt på fastlandet
  - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og hvor skatteplikten som bosatt til fastlandet er falt bort
  - personer som før bosettelsen på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge, jf. svbsktl. § 2-1 annet ledd
- personer med begrenset skatteplikt til Svalbard. Disse omfatter
  - personer bosatt på fastlandet som midlertidig oppholder seg på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 første og annet ledd. Nærmere om disse, se pkt. 3
  - personer bosatt på fastlandet som er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg som ligger på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 tredje ledd.
  - personer bosatt i utlandet som er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg som ligger på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 tredje ledd.
  - personer bosatt i utlandet med midlertidig opphold på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 første og annet ledd

Om begrenset skatteplikt for personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de siste ti årene, se pkt. 2.4.

Personer som før bosettelsen på Svalbard ikke var skattemessig bosatt i Norge, får ingen skattemessig tilknytning til fastlandet som følge av at de bosetter seg på Svalbard. Tilsvarende gjelder for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge og som har midlertidig opphold på Svalbard eller som er skattepliktig for formue i eller inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard. Skattemessig tilknytning til Norge vil først kunne oppstå hvis de oppholder seg midlertidig på fastlandet, bosetter seg på fastlandet eller blir skattepliktig for formue i eller inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger på fastlandet.

1.5.2 Aksjeselskaper mv.

Aksjeselskaper og likestilte selskaper med skatteplikt til Svalbard omfatter

- aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-3. Nærmere om disse, se pkt. 5
- aksjeselskaper og likestilte selskaper som ikke er hjemmehørende på Svalbard, men som driver virksomhet på Svalbard som varer sammenhengende i minst 30 dager, se svbsktl. § 2-4, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c. Nærmere om disse, se pkt. 6
- aksjeselskaper og likestilte selskaper som er egne skattesubjekter hjemmehørende i utlandet, men som har inntekt vunnet ved virksomhet utøvet på Svalbard som varer sammenhengende i minst 30 dager, jf. svbsktl. § 2-4.

1.5.3 Deltakerlignet selskap mv.

Etter norsk internrett regnes hver enkelt deltaker i et deltakerlignet selskap som eget skattesubjekt. Det har derfor ikke betydning for skatteplikten å fastslå hvor selskapet

som sådant er hjemmehørende. Ved beskatning av den enkelte deltaker gjelder de vanlige reglene for beskatning av andel av inntekt fra deltakerlignet selskap og beskatning ved utdeling. Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats beskattes som virksomhetsinntekt. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se nedenfor.

2 Fysiske personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1

2.1 Bosettelse ved innflytting

2.1.1 Generelt

Fysisk person anses skattemessig bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1 når vedkommende har tatt varig opphold der. Er oppholdet av minst 12 måneders varighet, anses personen som bosatt allerede fra oppholdets begynnelse. Kortere fravær fra Svalbard, så som ferieopphold, medfører ikke at oppholdet anses avbrutt. Sktl. § 2-1 annet ledd om vilkår for skatteplikt til Norge ved innflytting får ikke anvendelse ved vurderingen av om en person skal anses skattemessig bosatt på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd.

2.1.2 Ektefellers bostedsforhold

Ektefellers bostedsforhold må vurderes hver for seg i forhold til spørsmålet om bosettelse på Svalbard.

2.2 Forholdet mellom skatteplikt til Svalbard og skatteplikt til fastlandet

Personer som er skattemessig bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1, skal i forhold til skatteloven som hovedregel likestilles med person bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd. En person som tar fast opphold på Svalbard faller inn under reglene om opphør av skatteplikt ved utflytting i sktl. § 2-1 tredje ledd. Oppholdet på Svalbard likestilles med opphold i utlandet i forhold til disse reglene. Dette kan få betydning hvis vedkommende etter oppholdet på Svalbard flytter til en tredje stat, og øvrige vilkår i sktl. § 2-1 tredje ledd for opphør av skatteplikt til fastlandet er oppfylt i den perioden vedkommende var bosatt på Svalbard.

Eksempel

Et ektepar og deres to barn har bodd i Oslo hele sitt liv, før de i år 1 tar fast opphold på Svalbard. Samtidig selger de deres faste bolig i Oslo. De disponerer ikke annen bolig på fastlandet. 1. januar i år 6 flytter familien fra Svalbard og bosetter seg i Sverige. De påberoper seg da at de er utflyttet fra Norge. De kan under hele oppholdet på Svalbard godtgjøre at de hvert år ikke har oppholdt seg mer enn 61 dager på fastlandet. Vilkårene i sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav b om utflytting fra Norge vil da være oppfylt. De opprettholder imidlertid bostedstilknytningen til fastlandet så lenge de er bosatt på Svalbard og ikke har påberopt seg at bostedstilknytningen til fastlandet er opphørt.

Om opphør av skatteplikt ved utflytting, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.3.

2.3 Generelt om skatteplikten til Svalbard

Personer som er bosatt på Svalbard skal i utgangspunktet svare skatt til Svalbard av hele sin formue og inntekt, jf. svbsktl. § 2-1 første ledd første punktum. Beskatningen skjer etter reglene i skatteloven, men det gjelder betydelige unntak.

Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard er unntatt fra skatteplikt til Svalbard hvis det godtgjøres at inntekten er skattepliktig til fastlandet eller i fremmed stat, jf. svbsktl. § 2-1 fjerde ledd. Det samme gjelder for inntekt av næringsvirksomhet som er utøvet utenfor Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1 femte ledd.

Det skal ikke svares skatt til Svalbard av formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1 sjette ledd.

2.4 Personer som før oppholdet på Svalbard ikke var bosatt på fastlandet

Personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de siste 10 årene, har de første fem årene begrenset skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1 annet ledd. De første fem årene vedkommende anses bosatt på Svalbard, skal vedkommende beskattes etter svbsktl. § 2-2, på samme måte som personer bosatt på fastlandet, men som har midlertidig opphold på Svalbard, se pkt. 3.

Fører begrensningen i skatteplikt til at et beløp som overstiger 12 ganger folketrygdens grunnbeløp unntas fra beskatning til Svalbard i et inntektsår, kan skattekontoret på Svalbard velge å sette begrensningen til side for det aktuelle året, jf. svbsktl. § 2-1 annet ledd bokstav b.

2.5 Omfanget av skatteplikten til fastlandet

2.5.1 Generelt

Personer skattepliktig som bosatt på Svalbard kan bli skattepliktige til fastlandet for visse formuesposter og inntekter. Ved skattleggingen på fastlandet skal de i utgangspunktet likestilles med personer bosatt i utlandet, se pkt. 2.2. Skatteplikten til fastlandet vil f.eks. gjelde

- formue i og inntekt fra fast eiendom på fastlandet
- lønn og annen godtgjørelse for arbeid opptjent under midlertidig opphold på fastlandet
- inntekt av virksomhet på fastlandet

For lønn og annen godtgjørelse er det ikke noe vilkår at lønnen mv. kommer fra arbeidsgiver på fastlandet.

Det gis fradrag på fastlandet for kostnader knyttet til inntekt som skattlegges på fastlandet.

2.5.2 Formue og inntekt skattlagt til Svalbard - unngåelse av dobbeltbeskatning

Personer som anses bosatt på fastlandet kan ikke beskattes på fastlandet for formue og inntekt som er skattlagt til Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c.

2.5.3 Ektefeller

Formue/gjeld og inntekt/kostnader tilordnes hver av ektefellene etter de vanlige reglene. Om fordeling av kostnader mellom ektefeller, se emnet «Renter av gjeld» og emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Lignes ektefellene atskilt på fastlandet, gjelder reglene for enslige.

Om klassefastsetting ved ligningen på fastlandet, se pkt. 2.5.5 og emnet «Klassefastsetting».

2.5.4 Feriepenger

Feriepenger av lønn som er skattlagt på Svalbard, er skattepliktig til Svalbard. Dette gjelder uavhengig av om mottakeren var skattepliktig som bosatt på Svalbard i det tidsrommet feriepengegrunnlaget ble opptjent.

2.5.5 Personfradrag

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis fullt personfradrag i inntekt som skattlegges på fastlandet, jf. sktl. § 15-4 syvende ledd og emnet «Klassefastsetting». Person som ikke er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis tolvtedels personfradrag som for utenlandsk arbeidstaker ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet, jf. sktl. § 15-4 åttende ledd.

2.5.6 Skatteplikt på latent aksjegevinst mv. ved utflytting til Svalbard

Bestemmelsen i sktl. § 10-70 om skattlegging av latent gevinst på aksjer mv. ved utflytting fra Norge, gjelder også for person som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b. Svalbard likestilles i denne sammenhengen med stat innenfor EØS. Nærmere om reglene for beskatning av latent aksjegevinst mv.

ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

2.5.7 Kildeskatt på utbytte

Reglene om kildeskatt på utbytte fra norske selskaper gjelder ikke for personer som er bosatt på Svalbard, se sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a annet punktum, jf. § 10-13.

2.5.8 Kildeskatt på pensjoner

Reglene om kildeskatt på pensjoner som utbetales fra Norge gjelder ikke for personer bosatt på Svalbard, se sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a annet punktum, jf. sktl. § 2-3 fjerde ledd. Pensjoner som utbetales fra Norge til personer bosatt på Svalbard, skattlegges på Svalbard etter lønnstrekkordningen. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 11.11.

2.5.9 Gjeld/gjeldsrenter

Reglene om fradrag for gjeld og gjeldsrenter på fastlandet for personer skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, gjelder tilsvarende for personer bosatt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a. Dette gjelder selv om personen fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet. Om disse reglene, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

2.5.10 Fradrag for gaver etter sktl. § 6-50

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for gaver til frivillige organisasjoner etter sktl. § 6-50 i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike gaver kan således etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

2.5.11 Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring etter sktl. § 6-42 i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike tilskudd kan således etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

2.5.12 Fradrag for Individuell pensjonssparing (IPS)

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for innbetaling til individuell pensjonsspareavtale og individuell pensjonsforsikringsavtale etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav c i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slik innbetaling kan således etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

2.5.13 Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere

Skattyter skattepliktig som bosatt på Svalbard og som ikke samtidig er skattepliktig som bosatt på fastlandet, kan kreve 10 % standardfradrag i arbeidsinntekt opptjent på fastlandet, jf. sktl. § 6-70. Skattyteren kan i stedet velge å kreve fradrag for faktiske kostnader. Nærmere om dette, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge». Dette vil normalt bare gjelde personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge.

2.5.14 Minstefradrag

For personer som har bodd i riket bare en del av året, skal øvre og nedre grense for minstefradraget avkortes etter antall hele eller påbegynte måneder vedkommende har vært bosatt i Norge, se sktl. § 6-32 fjerde ledd og emnet «Minstefradrag», pkt. 2.5. Begrensningen gjelder ikke skattyter som fortsatt anses skattemessig bosatt i Norge.

2.5.15 Boligsparing for ungdom, skattefradrag

Person som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på skattefradrag for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 i utlignet skatt på fastlandet. Dette gjelder selv om vedkommende samtidig er skattepliktig som bosatt på Svalbard. Person som ikke er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har ikke krav på slikt fradrag ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet.

2.5.16 Lønn fra den norske stat

Personer som arbeider på Svalbard med lønn fra den norske stat, kan ikke skattlegges på fastlandet for inntekt som er skattlagt på Svalbard. Dette gjelder selv om vedkommende er bosatt på fastlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c.

Personer som er bosatt på Svalbard, men ikke på fastlandet og som reiser direkte fra Svalbard til tjeneste for den norske stat utenfor norsk territorium, skal betale toppskatt, trygdeavgift og fellesskatt til staten på lønn fra den norske stat opptjent utenfor Svalbard, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav g jf. § 2-36 tredje ledd og SSV. § 3-5 annet ledd. Ligningen skal i disse tilfellene foretas av Skatt øst.

2.5.17 Underskudd og underbalanse

Underskudd i alminnelig inntekt på Svalbard kan ikke kreves fradratt i alminnelig inntekt på fastlandet. Se også URD 9. desember 2010 (Oslo tingrett) i Utv. 2011/79 (Avinor AS). Tilsvarende gjelder for underbalanse på formue. Se Innst. O. nr. 2 (1996-97) pkt. 5.3.3.2.2 og 8.2, samt Besl. O. nr. 29 (1997-98).

2.6 Utflytting fra Svalbard

2.6.1 Generelt

Skatteplikten som bosatt på Svalbard faller bort fra og med det inntektsåret en person har oppholdt seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager i en tolvmånedersperiode, jf. svbsktl. § 2-1 tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om vedkommende var skattemessig bosatt på fastlandet samtidig som han var bosatt på Svalbard.

I tilfeller hvor nødvendig medisinsk behandling eller lignende tungtveiende grunner gjør at en person må oppholde seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager, kan Svalbard skattekontor etter en helhetsvurdering av bostedsmessig tilknytning vedta at personen likevel skal anses bosatt på Svalbard, se § 8 i forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard.

2.6.2 Personer som samtidig har vært skattemessig bosatt på fastlandet

Hvis en person bosatt på Svalbard flytter tilbake til fastlandet før skatteplikten til fastlandet har opphørt, jf. sktl. § 2-35 annet ledd, vil den skattemessige tilknytningen til fastlandet fortsette som om vedkommende ikke hadde oppholdt seg på Svalbard.

2.6.3 Personer som ikke samtidig har vært skattemessig bosatt på fastlandet

For person som ikke var skattemessig bosatt på fastlandet under oppholdet på Svalbard, gjelder skattelovens regler om innflytting. Dette innebærer at en person som oppholder seg på fastlandet i mer enn 183 dager i en 12-månedersperiode, vil bli skattepliktig som bosatt på fastlandet. Regelen i sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b, om innflytting til Norge når vedkommende har oppholdt seg på fastlandet i mer enn 270 dager i løpet av enhver 36-månedersperiode, gjelder ikke for personer som anses bosatt på Svalbard, jf. sktl. § 2-1 annet ledd siste punktum.

2.7 Beskatning i utflyttings- og tilbakeflyttingsåret

Om hva som er skattepliktig til fastlandet og om fradragene i år hvor skatteplikten som bosatt på fastlandet opphører eller inntrer, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

3 Personer med midlertidig opphold på Svalbard

3.1 Generelt

Personer som tar midlertidig opphold på Svalbard som sammenhengende varer i minst 30 dager og utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet der, skal svare skatt til Svalbard av inntekt vunnet ved slikt arbeid eller virksomhet, jf. svbsktl. § 2-2 første ledd.

Personer med midlertidig opphold på Svalbard er i tillegg skattepliktig til Svalbard for følgende ytelser som de mottar under oppholdet, jf. svbsktl. § 2-2 annet ledd, jf. sktl. § 5-10 bokstav c:

– dagpenger under arbeidsløshet etter ftrl. kap. 4
– sykepenger etter ftrl. kap. 8 og stønad etter kap. 9
– foreldrepenger etter ftrl. kap. 14
– dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 pr. dag

Skatteplikten etter svbsktl. § 2-2 annet ledd er betinget av at oppholdet varer sammenhengende i minst 30 dager og at vedkommende var i aktivt arbeid på Svalbard da retten til utbetaling oppstod.

De ovennevnte inntektene inngår verken i alminnelig inntekt eller personinntekt på fastlandet. Dette gjelder selv om vedkommende er skattemessig bosatt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c. Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekt som skattlegges på Svalbard.

3.2 Pensjon, føderåd eller livrente

Person som oppholder seg midlertidig på Svalbard, er ikke skattepliktig til Svalbard for pensjon, føderåd og livrente. Dette gjelder selv om pensjonen mv. er knyttet til tidligere arbeidsforhold på Svalbard. Slik inntekt er skattepliktig til fastlandet hvis vedkommende også er bosatt der.

3.3 Feriepenger

Om feriepenger, se pkt. 2.5.4.

3.4 Nærmere om 30-dagersregelen

3.4.1 Sammenhengende opphold på Svalbard i minst 30 dager

Skattyter må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard for at skatteplikt til Svalbard skal inntre, jf. svbsktl. § 2-2 første ledd. Det er imidlertid ikke satt krav til antall dager vedkommende arbeider under oppholdet. Regelen om 30 dager sammenhengende opphold på Svalbard skal praktiseres slik at ethvert brudd i oppholdet på Svalbard avbryter perioden. Oppholder f.eks. en person seg først 14 dager på Svalbard, så en helg utenfor Svalbard og deretter 20 dager på Svalbard, foreligger to oppholdsperioder hver på under 30 dager.

Ved beregning av 30-dagersperioden regnes ikke reisedager til og fra Svalbard som opphold på Svalbard.

Et sammenhengende opphold på minst 30-dager som går over et årsskifte, oppfyller vilkåret selv om oppholdet i ett eller begge inntektsårene er under 30 dager.

3.4.2 Særskilt praktisering av 30-dagersregelen fram til og med 2014 – avvikling av unntak og overgangsordning

Det har fram til og med inntektsåret 2010 vært praktisert unntak fra 30-dagersregelen i spesielle tilfeller for personer som arbeider i turnusordninger på Svalbard når kravet til arbeidstid og sikkerhet gjør at 30-dagerskravet ikke kan oppfylles. Det har imidlertid vært en forutsetning at første periode utgjorde minst 30 dager, og at vedkommende hadde hele sitt arbeidsforhold på Svalbard. Den særskilte praktiseringen av 30-dagersregelen ble avviklet fra og med inntektsåret 2011. For arbeidsgivere som var omfattet av ordningen før 2011, kunne ordningen videreføres ut inntektsåret 2014, se svbsktl. § 6-4. Videreføringen gjaldt også for personer som ble tilsatt i en slik turnusordning

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

etter utgangen av inntektsåret 2010. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 11.5. Overgangsordningen er helt avviklet med virkning fra og med inntektsåret 2015.

3.5 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i formue/inntekt på Svalbard, se pkt. 2.5.17.

4 Person bosatt på fastlandet eller i utlandet med skatteplikt til Svalbard for formue og inntekt av fast eiendom på Svalbard

Person bosatt på fastlandet eller i utlandet er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 tredje ledd. Gjeld og renter av slik gjeld er fradragsberettiget i formuen og inntekten på Svalbard. Slik formue og inntekt er ikke skattepliktig til fastlandet, og det er ikke fradragsrett på fastlandet for gjeld og renter av gjeld knyttet til formue og inntekt av fast eiendom mv. på Svalbard.

De skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater, gjelder ikke for Svalbard.

5 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard

5.1 Vilkår for å anses som hjemmehørende på Svalbard

Aksjeselskap mv. anses som hjemmehørende på Svalbard dersom det har kontor på Svalbard og selskapet faktisk ledes derfra. Det er ikke tilstrekkelig at generalforsamling eller styremøter i aksjeselskapet avholdes på Svalbard. Det er heller ikke tilstrekkelig at et aksjeselskap mv. er registrert med forretningsadresse på Svalbard, se FIN 31. oktober 1989 i Utv. 1989/883, jf. Ot.prp. nr. 32 (1995-96) pkt. 5.3.4.1.

Det er Svalbard skattekontor som i første omgang tar stilling til om et selskap er skattemessig hjemmehørende på Svalbard.

5.2 Omfanget av skatteplikten til Svalbard

Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard skal i utgangspunktet svare skatt av hele sin inntekt til Svalbard, jf. svbsktl. § 2-3 første ledd. Ved skattleggingen på fastlandet skal disse selskapene i utgangspunktet likestilles med selskap hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd, se pkt. 2.2.

5.3 Utbytte fra selskaper hjemmehørende på Svalbard

Utbytte fra og gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. i aksjeselskap mv. hjemmehørende på Svalbard som tilfaller aksjeselskap mv. på fastlandet, omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38, jf. § 2-35 annet ledd bokstav a.

5.4 Gjeldlgjeldsrenter – fast eiendom utenfor Svalbard

Reglene om begrensning av fradrag for gjeld og gjeldsrenter, gjelder også for selskaper hjemmehørende på Svalbard som har fast eiendom utenfor Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd siste punktum. Om disse reglene, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2. Unntak fra skattlegging på Svalbard etter svbsktl. likestilles med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat etter sktl. § 4-31 og § 6-91.

5.5 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i formue/inntekt på Svalbard, se pkt. 2.5.17.

6 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, men med begrenset skatteplikt til Svalbard

6.1 Generelt

Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, kan ha begrenset skatteplikt til Svalbard for inntekt, jf. svbsktl. § 2-4.

Skatteplikten til Svalbard omfatter

– inntekt av virksomhet utøvet på Svalbard såfremt virksomheten varer sammenhengende i minst 30 dager
– inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard.

For selskaper hjemmehørende på fastlandet inngår de ovennevnte inntektene ikke i alminnelig inntekt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c.

Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekt som skattlegges på Svalbard.

For norske selskaper som har fast eiendom og anlegg med tilbehør på Svalbard, skal det ikke gis fradrag ved ligningen på fastlandet for gjeld knyttet til erverv av slik formue og renter av denne gjelden, sml. emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2. Reglene om forholdsmessig fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet kommer ikke til anvendelse.

6.2 Konsernbidrag

Selskap hjemmehørende på fastlandet får ikke fradrag for konsernbidrag til selskap hjemmehørende på Svalbard, siden et selskap hjemmehørende på Svalbard i forhold til sktl. § 10-4 ikke anses som et norsk selskap eller et selskap hjemmehørende innenfor EØS.

6.3 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i formue/inntekt på Svalbard, se pkt. 2.5.17.

7 Beskatningen på Svalbard

7.1 Generelt

For lønn, pensjon og annen ytelse som nevnt i sktl. § 12-2 bokstavene a, b og c, gjennomføres beskatningen på Svalbard etter en lønnstrekkordning. Dette innebærer at skatten betales ved at det trekkes skatt av ytelsens bruttoverdi, jf. svbsktl. § 3-2. Det gis ingen fradrag i skattegrunnlaget.

For formue og inntekt som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, foretas beskatningen av formue og inntekt på Svalbard ved ligning etter skattelovens alminnelige regler, med de unntak som er fastsatt, jf. svbsktl. § 3-1.

For inntekt fra enkeltpersonforetak er det særregler i svbsktl. § 3-1 fjerde ledd.

7.2 Formue

Formue som er skattepliktig til Svalbard fastsettes etter sktl. kap. 4, se emnet «Formue». Sktl. § 4-10 annet ledd om verdsetting av fast eiendom gjelder ikke på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1. Fast eiendom verdsettes til omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-1. Reglene om begrensning av formuesverdien, herunder for bolig- og fritidseiendom i sktl. § 4-10 første ledd gjelder også for Svalbard. Se nærmere emnet «Bolig – formue», pkt. 8.

7.3 Fradragsposter

I utgangspunktet gjelder skattelovens regler om fradrag ved ligningen i skattepliktig inntekt til Svalbard, men det er gjort en del unntak, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Det gis ikke fradrag i inntekt som er skattepliktig etter lønnstrekkordningen. Følgende regler om fradrag gjelder ikke ved fastsettingen av inntekt som lignes på Svalbard:

– minstefradrag etter sktl. § 6-30 til § 6-32
– faktiske kostnader som knytter seg til inntekt som inngår i lønnstrekkordningen
– merkostnader ved å bo utenfor hjemmet etter sktl. § 6-13 første ledd
– kontingent til arbeidsgiverforening etter sktl. § 6-19 første ledd
– kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19 annet ledd
– fagforeningskontingent etter sktl. § 6-20
– tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring etter sktl. § 6-42
– kostnader ved fremlegging av trykt vitenskapelig arbeid som godkjennes til å forsvares for doktor- eller lisensiatgrad etter sktl. § 6-43

- kostnader til reise mellom hjem- og arbeidssted etter sktl. § 6-44
- arbeidstakers tilskudd til offentlig pensjon i arbeidsforhold etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav a
- arbeidstakers tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav b (foretakspensjonsordning, innskuddspensjonsordning og tjenestepensjonsordning).
- tilskudd mv. til individuell pensjonsordning etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav c
- premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d
- premie til frivilling trygd som nevnt i ftrl. § 8-36, 8-39 og 13-13, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav e
- tvungne innskudd i vikarkasse etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav f
- tap på sparedelen ved utbetaling fra en individuell livrente og livsforsikring (kapitalforsikring) i selskap hjemmehørende innenfor EØS etter sktl. § 6-47 annet ledd
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48
- særskilt fradrag i barns inntekt etter sktl. § 6-49
- særskilt fradrag for sjøfolk etter sktl. § 6-61

7.4 Boligsparing for ungdom

Reglene om skattefradrag for boligsparing for ungdom (BSU) gjelder ikke for skatt fastsatt etter svalbardskatteloven, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Om fradrag i skatt på fastlandet for personer bosatt der, se pkt. 2.5.15.

7.5 Fradrag for gaver etter sktl. § 6-50

Reglene om fradrag for gaver etter sktl. § 6-50 gjelder også på Svalbard. Fradrag kan ikke gis både på fastlandet og Svalbard for den samme gaven.

7.6 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt og liten skatteevne

Reglene om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne, gjelder ikke for skatt fastsatt etter Svalbardskatteloven jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd.

7.7 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Reglene i sktl. § 16-1 om skattefradrag for pensjonsinntekt gjelder ikke for Svalbard.

7.8 Avskrivninger

Skattelovens regler om grunnlaget for avskrivninger og avskrivningssatser gjelder også på Svalbard. I følge forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 4 kan imidlertid saldo for forretningsbygg på Svalbard avskrives med inntil 4 prosent.

7.9 Generelt om lønnstrekkordningen

Skatten ved lønnstrekk beregnes etter en skattesats på 8 % for inntekt opp til 12 G, og 22 % for inntekt over 12 G, jf. svbsktl. § 3-2 og Stortingets skattevedtak for Svalbard § 3 bokstav a. Det er det sist fastsatte grunnbeløpet for inntektsåret som skal benyttes. Inntekt av enkeltpersonforetak skattepliktig til Svalbard skal inngå i det samlede inntektsgrunnlaget ved beregningen av skatten på lønnsinntekten mv., jf. svbsktl. § 3-2 første ledd tredje punktum.

7.10 Lønnstrekkordningen - fradragsposter

Kostnader som knytter seg til inntekt som inngår i lønnstrekkordningen, herunder minstefradrag, er ikke fradragsberettiget, jf. svbsktl. § 3-1. For utgiftsgodtgjørelser kan nettometoden benyttes, på samme måte som på fastlandet, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

Om andre fradragsposter, se pkt. 7.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.11 Lønnstrekkordningen – fordel vunnet ved arbeid

7.11.1 Lønn mv.

Lønnstrekkordningen gjelder for lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, jf. svbsktl. § 3-2, jf. ftrl. § 12-2 bokstav a, jf. sktl. § 5-10 første ledd bokstav a. Lønnstrekkordningen gjelder i utgangspunktet ikke hvis arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i virksomhet. Om avgrensningen mot virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment».

Lønnstrekkordningen gjelder lønn mv. som er opptjent under opphold på Svalbard som varer mer enn 30 dager. Dette gjelder også utbetalinger som skjer etter at vedkommende er flyttet fra Svalbard, for eksempel feriepenger.

Videre gjelder lønnstrekkordningen bl.a. følgende ytelser:

- utgiftsgodtgjørelser i den grad disse er skattepliktige, se emnet «Utland – skattemessig bosted»
- skattepliktige naturalytelser, jf. sktl. § 5-12 til § 5-14, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold»
- godtgjørelse fra forlegger til forfatter og oversetter i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»), jf. FSSD § 12-2-2. Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten, se emnet «Opphavsretter»
- godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karensgodtgjørelse), jf. FSSD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
- godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN, se FSSD § 12-2-5 og emnet «Idrett»
- godtgjørelse som en dagmamma mottar ved pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller barn som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepassers hjem, jf. FSSD § 12-2-6. Utgiftsgodtgjørelse gitt etter SKDs takseringsregler for barnepass, anses som medgått i sin helhet og inngår dermed ikke i lønnstrekkordningen. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodtgjørelse, se emnet «Barnepass»
- skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet. Om skatteplikten, se emnet «Skadeserstatning»
- visse skattepliktige stipender, se Utv. 1974/277 og emnet «Stipend»

Om hva som regnes som lønnsinntekt ved erverv av aksjer til underpris i arbeidsforhold, om størrelsen og om tidfestingen, se emnet «Aksjer – aksjebytte».

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tidspunkt for skattlegging, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

7.11.2 Styregodtgjørelse mv.

Lønnstrekkordningen gjelder for godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende, jf. svbsktl. § 3-2. jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav b. Lønnstrekkordningen gjelder uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønnstaker.

7.11.3 Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt

Visse ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt inngår i lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav c. Dette gjelder følgende ytelser:

- dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4
- sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9
- foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14
- dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4

7.11.4 Ytelser i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

Vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver inngår i lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav d. Også skattepliktig del av erstatningsutbetaling ved fratreden inngår i lønnstrekkordningen. Om skatteplikten, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.7. Om unntak fra skatteplikt, se emnet «Sluttvederlag».

7.11.5 Erstatning for ikke-økonomisk skade ved oppsigelse/avskjed

Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 15-12 og § 15-14, inngår i lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav e. Dette gjelder så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp.

7.12 Lønnstrekkordningen - arbeidsavklaringspenger og overgangsstønad

Arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11 og overgangsstønad etter ftrl. § 15-7, § 16-7 og § 17-6 faller inn under lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav c, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard.

7.13 Lønnstrekkordningen - pensjon, livrente og føderåd

7.13.1 Generelt

Pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold inngår i lønnstrekkordningen, se svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1. Dette omfatter bl.a.

- alderspensjon og uføretrygd
- skattepliktig ektefelletillegg til pensjon etter ftrl.
- overgangsstønad etter ftrl. § 15-6, § 16-7 og § 17-6
- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- ytelser fra egen pensjonsordning, herunder IPA (og EPES) og IPS
- utbetaling fra en kollektiv livrente i arbeidsforhold, men bare hvor den er opprettet før 1. januar 2007, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser», pkt. 5.2
- løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte
- avtalt pensjon ved overdragelse av virksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Om hva som er pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

7.13.2 Unntak

Følgende pensjoner mv. faller utenfor lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav b annet og tredje punktum:

- barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret
- etterlønn og etterpensjon som nevnt i sktl. § 5-40 første ledd
- utbetaling fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er tatt til inntekt etter sktl. § 5-12 sjette ledd og § 12-2 første ledd bokstav a.

7.13.3 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon mv. som nevnt i emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser», pkt. 4, inngår i lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2 jf. sktl. § 12-2 bokstav b, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard. Engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA), engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven og engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) faller imidlertid utenfor lønnstrekkordningen.

7.14 Lønnstrekkordningen – gjennomføringen av beskatningen

7.14.1 Generelt

Arbeidsgiver skal foreta lønnstrekk med lav sats inntil brutto godtgjørelser i inntektsåret utgjør 12 G. For inntekt som overstiger 12 G, skal det foretas lønnstrekk med høy sats, jf. svbsktl. § 5-2.

7.14.2 Flere arbeidsgivere

Skattytere som har flere arbeidsgivere og som sannsynliggjør at samlet inntekt vil overstige 12 G, kan kreve at det fastsettes forskuddsskatt etter reglene i sktbl., se svbsktl. § 5-2 annet ledd.

7.14.3 Naturalytelser

Mottar skattyter naturalytelser, foretas lønnstrekket i kontante ytelser, så langt disse rekker. Resterende skattebeløp skal innbetales fra den ansatte til arbeidsgiveren når ytelsen mottas, jf. svbsktl. § 5-2 tredje ledd. Sktbl. § 5-12 får anvendelse ved verdsetting av naturalytelser, jf. svbsktl. § 5-2 fjerde ledd. For visse naturalytelser fastsettes det egne satser, jf. forskrift 16. desember 2014 nr. 1832 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2015 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

7.14.4 Plikt til å levere a-melding

Den nye ordningen med månedlige a-meldinger gjelder også for Svalbard, jf. a-opplysningsloven § 1 annet ledd. Av svbsktl. § 5-2 femte ledd framgår at arbeidsgiver plikter å levere opplysninger om foretatt lønnstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Opplysninger om foretatt lønnstrekk skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller når aktiviteten på Svalbard på annen måte opphører. Nærmere om kravet til spesifikasjon av lønnsopplysningene, se pkt. 11.

Nærmere om a-ordningen for øvrig, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling».

7.14.5 Innbetaling av lønnstrekk

Ordningen med to årlige terminer for arbeidsgivers betaling av lønnstrekk er videreført. Av sktbl. § 10-11 framgår at hver betalingstermin for lønnstrekk fortsatt skal omfatte 6 kalendermåneder (første og annet halvår). Fristen for å innbetale lønnstrekket er 1. august og 1. februar for henholdsvis første og annet halvår. Lønnstrekk skal også betales når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller når aktiviteten der på annen måte opphører.

7.14.6 Avregning

Er lønnstrekket for lavt, skal arbeidsgiver innbetale differansen, jf. svbsktl. § 5-2 sjette ledd. Arbeidsgiver kan motregne regresskravet i lønn og annen godtgjørelse til den ansatte. Den ansatte kan holdes ansvarlig for beløpet når kravet overfor arbeidsgiver er uerholdelig. Er lønnstrekket for høyt, skal differansen tilbakebetales den ansatte.

Når samlet lønn og andre ytelser overstiger 12 G, skjer avregning og innkreving etter reglene i sktbl., med de unntak som følger av sktbl. § 5-1, se svbsktl. § 5-2 syvende ledd.

7.14.7 Endring av ligning

Lignl. kap. 9 om endring av ligning gjelder tilsvarende ved endring av skatt og trygdeavgift fastsatt ved lønnstrekk, jf. svbsktl. § 4-7. Se emnet «Endringssak – endring uten klage» og emnet «Endringssak – klage».

7.15 Inntekt fra enkeltpersonforetak

7.15.1 Generelt

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak fastsettes etter de alminnelige reglene i sktl., men med de unntakene som fremgår av svbsktl. § 3-1 annet og tredje ledd, jf. pkt. 7.3

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

og pkt. 7.8. Det skal ikke foretas beregning av personinntekt, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd første punktum.

7.15.2 Fradrag for gjeldsrenter

Ved fastsetting av inntekt fra enkeltpersonforetak er retten til fradrag for gjeldsrenter begrenset etter svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav a.

Det gis fradrag for renter av gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer»pkt. 1. Fradrag gis i den utstrekning gjelden ikke overstiger verdien av eiendelene i virksomheten. Verdien av eiendelene fastsettes etter de reglene som gjelder ved fastsettingen av skjermingsfradraget i sktl. § 12-12 annet ledd, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 6. Sktl. § 12-12 annet ledd bokstav c om at det ved fastsettingen skal gjøres fradrag for gjeld som knytter seg til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev får ikke anvendelse.

7.15.3 Beregning av skatten

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak inngår ikke ved fastsettingen av ordinær alminnelig inntekt. Skatt på inntekt fra enkeltpersonforetak fastsettes særskilt, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav b. Skatten beregnes etter samme prosentsatser som gjelder for lønnsinntekt, jf. svbsktl. § 3-2 og pkt. 9.2.1.

Skatt på særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap, jf. selskapsloven § 2-26, beregnes på samme måte, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav b siste punktum.

7.15.4 Underskudd

Underskudd fra enkeltpersonforetak kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra enkeltpersonforetak på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav c.

Når det ved opphør av enkeltpersonforetak er udekket underskudd, kan slikt underskudd kreves avregnet mot alminnelig inntekt ved bruk av en avregningsfaktor på 0,5, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav c annet punktum.

7.15.5 Ektefeller

Reglene om sambeskatning av ektefeller, herunder reglene om felles bedrift, gjelder ikke for inntekt skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1. Ektefeller beskattes som to selvstendige skattytere. Virksomhet som drives for ektefellers felles regning og risiko beskattes etter reglene om deltakerlignet selskap.

7.16 Selskapsinntekt

7.16.1 Generelt

De ordinære reglene i skatteloven gjelder for fastsetting av inntekt fra aksjeselskap og andre selskaper og innretninger som er selvstendige skattytere, jf. svbsktl. 3-1 første ledd. Om unntak, se pkt. 7.3 og pkt. 7.8.

7.16.2 Kontingenter

Ved inntektsfastsettingen gis det ikke fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19, se svbsktl. § 3-1 annet ledd.

7.16.3 Skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper

Reglene i sktl. § 8-10 til § 8-19 om skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper gjelder ikke for selskaper skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd.

7.16.4 Fritak for skatteplikt

Sktl. § 2-30 til § 2-32 fjerde ledd om skattefritak for visse personer og institusjoner gjelder i utgangspunktet ikke på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Visse institusjoner

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

er imidlertid unntatt fra formues- og inntektsskatt til Svalbard etter svbsktl. § 1-4. Dette gjelder

- Staten, herunder statlig institusjon, innretning og fond, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav b. Den norske stat er imidlertid skattepliktig for formue og inntekt knyttet til statens bergverksdrift på Svalbard
- universitetene og offentlige skoler, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav d
- mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, jf. sktl. § 2-32 første ledd og emnet «Skattefrie institusjoner mv.». For institusjoner som faller inn under denne bestemmelsen gjelder skattefritaket også for inntekt av økonomisk virksomhet som disse måtte drive.
- selveiende institusjon som eier privat skole og som mottar privat tilskudd, jf. sktl. § 2-32 fjerde ledd. Om rekkevidden av skattefritaket, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.», pkt. 1.3 og pkt. 4.5.

Sktl. § 2-32 femte ledd om formuesbeskatning av familiestiftelser og andre formuesmasser gjelder på Svalbard.

7.17 Aksjeutbytte og aksjegevinster

Reglene om skatteplikt for aksjeutbytte og aksjegevinster gjelder for skattytere skattepliktig til Svalbard. Se nærmere emnet «Aksjer – realisasjon» og emnet «Aksjer – utbytte». Reglene om skjerming får imidlertid ikke anvendelse på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Fritaksmetoden får anvendelse på Svalbard, se emnet «Fritaksmetoden».

7.18 Deltakerlignet selskap

7.18.1 Generelt

Et deltakerlignet selskap anses ikke som eget skattesubjekt. Spørsmålet om skatteplikt til Svalbard avgjøres på grunnlag av deltakerens forhold. Utøver selskapet virksomhet på Svalbard sammenhengende i minst 30 dager, jf. svbsktl. § 2-4, eller har selskapet kontor på Svalbard og ledes derfra, jf. svbsktl. § 2-3 første ledd, medfører dette at deltakeren blir skattepliktig til Svalbard for sin andel av overskuddet. Deltakerens andel av selskapets overskudd fastsettes etter reglene i sktl. § 10-41, men med de unntak som er nevnt i pkt. 7.3 og pkt. 7.8.

7.18.2 Kontingenter

Ved inntektsfastsettingen gis det ikke fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19, se svbsktl. § 3-1 annet ledd.

7.18.3 Utdeling fra deltakerlignet selskap

Utdeling fra deltakerlignet selskap er skattepliktig for personlig deltaker som er skattepliktig til Svalbard. Tillegget i alminnelig inntekt beregnes etter sktl. § 10-42 første til fjerde ledd, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling». Sktl. § 10-42 femte til tiende ledd om fradrag for skjerming får ikke anvendelse, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd annet punktum.

7.18.4 Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats

Skatt på særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats beregnes med en prosentvis andel av denne inntekten, på samme måte som for inntekt fra enkeltpersonforetak, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav b annet punktum og pkt. 7.15.

7.18.5 Gevinst/tap ved realisasjon av andel

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap er skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Gevinst/tap beregnes etter sktl. § 10-44, men siden reglene om skjerming i sktl. § 10-42 femte til tiende ledd ikke gjelder for inntekt

som er skattepliktig til Svalbard, vil det ikke være aktuelt med fradrag i gevinst for ubenyttet skjerming etter § 10-44 annet ledd annet punktum.

8 Forenklet fellesoppgjør

8.1 Forskere mv.

Med hjemmel i svbsktl. § 4-9 jf. svalbardskatteforskriften § 7, kan Svalbard skattekontor samtykke i at forskergrupper og andre prosjektgrupper med utenlandsk arbeidsgiver, leverer skattemessig fellesoppgjør for ansattes lønn (forenklet fellesoppgjør). De nærmere vilkårene fremgår av svalbardskatteforskriften § 7.

8.2 Bosettingen i Barentsburg

Bosettingen i Barentsburg skattlegges etter et forenklet sjablongsystem. Det gjennomføres et fellesoppgjør for arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt. Ordningen skal avvikles fra den tid Kongen bestemmer, jf. svbsktl. § 6-3. Avviklingen av denne ordningen har ikke betydning for ordningen med forenklet fellesoppgjør for forskere mv. jf. svbsktl. § 6-3 første ledd annet punktum.

9 Skattesatser

9.1 Formue

For formueskatt gjelder samme skattesatser og fribeløp som gjelder for formuesskatten til staten og kommunene på fastlandet (maksimumssats), jf. svalbardskattevedtaket § 2. Om skattesatsene, se tabeller bak i Lignings-ABC.

9.2 Skatt på inntekt

9.2.1 Personlige skattytere

Inntekt som skattlegges ved lønnstrekk, skattlegges etter følgende satser, se svalbardskattevedtaket for inntektsåret 2015 § 3 bokstav a

- lav sats: 8 %.
- høy sats: 22 %.

Annen inntekt skattlegges med 16 %. Personlige skattytere skal ha et fradrag i slik inntekt på kr 20 000. Se svalbardskattevedtaket § 3 bokstav b og siste ledd

9.2.2 Trygdeavgift

Det skal svares trygdeavgift for personer som er medlem av folketrygden. Personer som er medlem av trygden og bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, beholder sitt medlemskap i trygden, jf. ftrl. § 2-3 første ledd. En person som ikke er medlem av trygden, blir medlem hvis vedkommende tar arbeid for en norsk arbeidsgiver som driver virksomhet på Svalbard, jf. ftrl. § 2-3 annet ledd.

9.2.3 Kildeskatt på utbytte til aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet

I utbytte utbetalt fra selskap hjemmehørende på Svalbard til aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-13, trekkes det kildeskatt med 20 %, jf. svalbardskattevedtaket § 6. Ingen av skatteavtalene som Norge har inngått gjelder for Svalbard.

9.2.4 Selskaper

Det betales en selskapsskatt på 27 % for den del av selskapsoverskuddet som overstiger kr 15 mill. og som overstiger summen av:

- 10 ganger kostnadene til lønn som blir skattlagt ved lønnstrekk
- 0,20 ganger skattemessig verdi av anlegg, fast eiendom og annen realkapital som er på Svalbard ved utgangen av inntektsåret.

I andre tilfeller er selskapsskatten 16 % av selskapsoverskuddet.

Se svalbardskattevedtaket § 3 bokstav b og c.

9.3 Forenklet fellesoppgjør

For inntekt fastsatt ved forenklet fellesoppgjør etter svbsktl. § 6-3 skal satsen være 8 % for 2015, jf. svalbardskattevedtaket § 7.

10 Selvangivelse

10.1 Personer og selskaper bosattlhjemmehørende på Svalbard

Personer og selskaper som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende på Svalbard, har plikt til å levere selvangivelse til Svalbard skattekontor, jf. svbsktl. § 4-4. Selvangivelsesplikten gjelder uavhengig av om de har skattepliktig formue eller inntekt.

Personer som før oppholdet på Svalbard var bosatt i utlandet og som har begrenset skatteplikt til Svalbard etter svbsktl. § 2-1 annet ledd, har bare plikt til å levere selvangivelse hvis de har formue eller inntekt som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 4-4 første ledd.

10.2 Personer med midlertidig opphold på Svalbard

Personer med midlertidig opphold som har skattepliktig formue eller inntekt som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, har plikt til å levere selvangivelse, jf. svbsktl. § 4-4 første ledd annet punktum.

10.3 Personer og selskaper med formue i eller inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard

Personer og selskaper som er skattepliktig til Svalbard for formue i eller inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, har plikt til å levere selvangivelse, jf. svbsktl. § 4-4 første ledd annet punktum.

10.4 Selvangivelsesfrist

Selvangivelse med vedlegg må leveres til Skattekontoret for Svalbard, postboks 413, 9171 Longyearbyen innen utgangen av april i året etter inntektsåret, jf. svbsktl. § 4-4 annet ledd.

10.5 Vedlegg til selvangivelsen

10.5.1 Arv og gave

Skattytere som har mottatt arv eller gave som til sammen utgjør en verdi av kr 100 000 eller mer, plikter å gi opplysninger om dette i selvangivelsen eller på eget ark, jf. svalbardskatteforskriften § 1 første ledd bokstav a.

10.5.2 Tilfeldige gevinster

Skattytere som har mottatt visse skattefrie gevinster på kr 100 000 eller mer, plikter å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert gevinsten. Dette gjelder gevinst mottatt fra:

- Norsk Tipping AS
- totalisatorspill som omfattes av lov 1. juli 1927 nr. 3
- utlodninger som omfattes av lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv.
- pengespill og lotterier i en EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten eller tiltak arrangert av massemedia og som er offentlig tilgjengelig.

10.5.3 Utleie av fast eiendom

For skattyter som driver utleie av fast eiendom gjelder forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør som vedlegg til selvangivelsen, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 2.3.

10.5.4 Deltakere i utenlandske selskaper

For deltakere i utenlandsk ansvarlig selskap, kommanditselskap mv. og deltakere i norsk kontrollert selskap i lavskatteland, gjelder reglene om oppgaveplikt i forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (lignl.). Det er fastsatt egne skjema for NOKUS-selskap (RF-1245) og deltakere i NOKUS-selskap (RF-1246).

10.5.5 Kontohaver i utenlandsk bank

For kontohavere i utenlandske banker gjelder reglene i forskrift 4. desember 1993 nr. 199, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 4.2.

11 Lønnsopplysninger

Det framgår av svalbardskatteforskriften § 2 at den som i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, skal levere opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker etter reglene i a-opplysningsloven. Opplysningsplikten omfatter:

a) Varigheten av arbeidsoppholdet.
b) Opplysning om all lønn og annen godtgjørelse for arbeid.
c) Opplysning om skatt og trygdeavgift som er fradratt som lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 3-2.
d) Spesifikasjon av verdien av naturalytelser i perioden.
e) Spesifikasjon av utgiftsgodtgjørelser i perioden, herunder
   – godtgjørelse til overnatting og kost med antall døgn og beløp
   – godtgjørelse til kost ved reiser uten overnatting
   – bilgodtgjørelse med antall kilometer og beløp.

   Det skal likevel ikke leveres opplysninger om dekning av reiseutgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres i samsvar med fremlagt kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i bokføringsforskriften, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper.
f) Opplysning om at arbeidsgiver legger til grunn at innrapportert lønn eller annen godtgjørelse inngår i lønnstrekkordningen.

Se for øvrig den årlige SKD-meldingen om skattetrekk ved utbetaling av lønn mv. for arbeid, pensjon og visse trygdeytelser på Svalbard, samt lønn mv. for arbeid på Jan Mayen og i Antarktis.

Om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

12 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift for foretak hjemmehørende på Svalbard og for godtgjørelse som skattlegges etter svbsktl., se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser», pkt. 2.3.

Særfradrag – enslig forsørger

– *Sktl. § 6-80*
– *SSV § 6-6*

1 Generelt

Det er i sktl. § 6-80 gitt en egen bestemmelse om særfradrag i alminnelig inntekt for enslige forsørgere som har barn som ikke er fylt 18 år. Nærmere om vilkårene og om størrelsen på særfradraget, se nedenfor.

2 Hvem som har krav på fradraget

2.1 Generelt

Særfradraget gis til forsørger som mottar utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven § 9. Det er et vilkår for rett til utvidet barnetrygd at mottakeren er enslig. Det er NAV som tar stilling til om vilkårene for rett til utvidet barnetrygd er oppfylt.

Forsørger som mottar halv utvidet barnetrygd fordi barnet bor fast hos begge foreldrene, jf. barnetrygdloven § 2 tredje ledd og § 12 tredje ledd, skal ha et halvt særfradrag, jf. sktl. § 6-80 annet punktum. Hvis bare den ene av foreldrene har rett til halv utvidet barnetrygd, er det bare denne som skal ha det halve særfradraget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Også fosterforelder har rett til særfradrag for forsørgelse dersom vedkommende mottar utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven kapittel 9 for fosterbarnet. Dette gjelder uavhengig av om det også utbetales fosterhjemsgodtgjørelse.

2.2 Utenlandske arbeidstakere

Særfradraget for enslig forsørger inngår i standardfradraget for utenlandsk arbeidstaker etter sktl. § 6-70. Personer som etablerer skatteplikt som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 kan ved ligningen for de to første inntektsårene som alternativ til standardfradraget velge å kreve ordinære fradrag, herunder særfradrag for enslig forsørger. Personer med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd har ikke har rett til særfradrag for enslig forsørger selv om de velger bort standardfradraget for utenlandske arbeidstakere. Dette skyldes at de bare har krav på fradrag som er knyttet til opptjening av inntekten i Norge. Særfradraget for enslig forsørger er et sosialt fradrag som ikke anses knyttet til opptjening av inntekt.

2.3 Arbeidstaker fra annet EØS-land

Arbeidstaker fra annet EØS-land som har rett til utvidet barnetrygd, vil ha rett til særfradrag for enslig forsørger dersom vedkommende skattlegges for hele eller tilnærmet hele sin inntekt i Norge, jf. sktl. § 6-71.

3 Tidsrom for rett til særfradraget

Særfradraget gis for hver påbegynt måned forsørgeren har rett til utvidet barnetrygd.

4 Fradragets størrelse

Fradragets størrelse fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak, jf. sktl. § 6-80 siste punktum. Særfradraget gis i alminnelig inntekt, og fullt særfradrag utgjør for inntektsåret 2015 kr 4 067 per påbegynt måned. Halvt særfradrag utgjør kr 2 034 per måned. Se SSV § 6-6.

Fradragets størrelse for 2016

Fullt særfradrag skal for inntektsåret 2016 være kr 4 317 per påbegynt måned, se § 6-6 i Stortingets skattevedtak for 2016. Halvt særfradrag utgjør kr 2 159 per måned.

5 Innrapportering fra NAV

NAV skal for hvert inntektsår gi opplysninger til skattemyndighetene
- om hvem som har fått utvidet barnetrygd i løpet av inntektsåret,
- for hvor mange måneder vedkommende har fått utvidet barnetrygd, og
- om den utvidede barnetrygden er delt mellom foreldrene.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Særfradrag – sykdom eller svakhet

- *Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven, avsnitt V*
- *Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen (sktl.)*.
- *Forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandlingen ved særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83 (lignl.)*.
- *Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.)*.
- *Overgangsregel 9. desember 2011 nr. 52 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter*
- *Forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter (sktl.)*

1 Generelt om oppheving av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader

Bestemmelsen i sktl. § 6-83 om særfradrag for sykdomskostnader er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Det er ved lov 9. desember 2011 nr. 52 gitt overgangsregel om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter. Etter overgangsregelen skal skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 både for inntektsåret 2010 og 2011, gis særfradrag på tilsvarende vilkår fra og med inntektsåret 2012. Overgangsregelen gjelder inntil den oppheves ved en senere lovendring. Finansdepartementet har i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 gitt nærmere regler om utfasingen av særfradraget. Etter forskriften § 3 gis særfradrag med 67 % av fradragsberettigede utgifter fra og med 2013. I Prop. 1 LS (2014-2015) kap. 12 legges det til grunn at særfradraget skal videreføres på dette nivået inntil en ny ordning er ferdig utredet.

2 Begrensning av fradragsformål fra og med inntektsåret 2012

Etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal det ikke gis særfradrag knyttet til kostnader pådratt i 2012 eller senere dersom utgiften knytter seg til

- tannlege- og tannpleierhjelp
- påbygging, ombygging og tilpasning av bolig og uteområde, herunder fritidsbolig, garasje mv., og anskaffelse og montering av spesialtilpasset innredning i bolig mv.
- transport, herunder anskaffelse av kjøretøy og spesialutstyr i kjøretøy, drift og merbruk av kjøretøy.

Dette gjelder selv om det er gitt særfradrag for slike kostnader i 2010 og 2011. Kostnader oppofret i inntektsåret 2011 eller tidligere, men som skattyter i samsvar med praksis er gitt anledning til å fordele til fradrag over flere år, kan fradragsføres i henhold til opprinnelig innvilget fradragsperiode dersom skattyter ikke fikk nyttiggjort seg resterende fradrag for inntektsåret 2014, jf. forskriften § 2 annet ledd. Slikt fradrag skal ikke begrenses etter forskriften § 3.

3 Fradrag etter overgangsregelen for kostnader som ikke er unntatt etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270

Etter overgangsregel gitt i lov 9. desember 2011 nr. 52 kan skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 for inntektsårene 2010 og 2011, fortsatt kreve særfradrag for usedvanlig store sykdomskostnader pådratt fra og med 2012. Etter § 3 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal særfradrag gis med 67 % av kostnadene. Vilkårene om særfradrag etter overgangsreglene er oppfylt selv om særfradraget tidligere har vært tilordnet forsørger og vedkommende senere blir selvforsørget. Om hvilke sykdomskostnader som er unntatt fra fradragsretten, se pkt. 2.

Følgende hovedvilkår må være oppfylt for rett til særfradrag etter overgangsregelen

- det må foreligge varig sykdom eller svakhet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– sykdommen eller svakheten må foreligge hos skattyter selv eller noen han eller hun forsørger
– skattyter må ha blitt påført usedvanlig store kostnader, og
– det må foreligge årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.

Når skattyteren har krav på særfradrag, skal beregningsgrunnlaget for særfradraget settes til de faktiske merkostnadene på grunn av sykdommen/svakheten. Om minimumsbeløp, se pkt. 5.1.

Det er ingen begrensning oppad i beregningsgrunnlaget for særfradraget.

Særfradrag kan ikke kreves i tillegg til 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

Fradragsretten omfatter alle typer kostnader med unntak av de som er nevnt i pkt. 2, jf. § 2 første ledd i forskrift 30. mars 2012, nr. 270. For kostnader ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gjelder særlige tilleggsvilkår, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd. Nærmere om disse vilkårene, se pkt. 14.

4 Varig sykdom eller annen varig svakhet

4.1 Betegnelsen varig sykdom eller svakhet

Varig sykdom er en medisinsk betegnelse som refererer til alt som vårt helsevesen skal ta seg av. Varig svakhet er et juridisk begrep som omfatter både fysiske og psykiske tilstander. Ved avgjørelsen av om varig svakhet foreligger, må det foretas en konkret vurdering hvor en bl.a. legger vekt på hvor stort avvik det foreligger fra det «normale». Varig svakhet vil f.eks. foreligge ved dysleksi, høygradig synshemming og høygradig hørselshemming.

Det er normalt en forutsetning at sykdommen og/eller svakheten varig hemmer skattyteren direkte i den daglige livsutfoldelsen, se FIN 19. februar 1998 i Utv. 1998/459, eller at det trengs løpende varig behandling for å holde tilstanden i sjakk. Høy alder i seg selv gir ikke grunnlag for særfradrag etter disse reglene.

4.2 Nærmere om kravet til varighet

Sykdom eller annen svakhet anses normalt som varig dersom tilstanden har vart i minst to år eller må antas å vare i minst to år. Dette gjelder selv om skattyter ble eller ville blitt frisk tidligere dersom han hadde fått behandling, eller om han dør før to år er gått.

For å oppfylle varighetskravet er det ikke tilstrekkelig at skattyter har en latent svakhet, dersom denne ikke gir seg utslag i konkrete plager. Har f.eks. skattyter en latent svakhet i ryggen, men er symptomfri i lengre perioder, kan kravet til varighet i utgangspunktet ikke anses oppfylt. Dette til tross for at problemene kommer tilbake med jevne mellomrom. Imidlertid må det tas med i totalvurderingen hvor alvorlige de akutte problemene er og hvor lang tid det går mellom hver gang de oppstår.

4.3 Legeattest

Skattyter må, dersom han krever særfradrag for store sykdomskostnader, kunne fremlegge legeattest som konkluderer med varig sykdom eller svakhet.

4.4 Hvem sykdomskostnadene må knytte seg til

4.4.1 Generelt

Pådratte kostnader må knytte seg til egen sykdom/svakhet eller sykdom/svakhet hos noen som skattyter forsørger, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd.

4.4.2 Forsørgerbegrepet

For at det skal anses å foreligge forsørgelse etter reglene om særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83, må skattyter ha dekket en ikke ubetydelig del av personens ordinære levekostnader. Sykdomskostnader skal ikke regnes med ved vurderingen av om det foreligger forsørgelse.

5 Kostnadens størrelse som vilkår for fradrag

5.1 Generelt

Et vilkår for særfradrag er at sykdomskostnadene i løpet av inntektsåret utgjør minst kr 9 180, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Det gis ikke særfradrag i år hvor samlede kostnader er under beløpsgrensen. Dette gjelder selv om skattyteren f.eks. bare har vært syk en del av året, vedkommende dør i løpet av året, eller vedkommende har slike lavere kostnader i flere år etter hverandre. Minimumsgrensen gjelder også i året hvor sykdommen oppstår og kostnadene begynner å påløpe, eventuelt opphører.

Det er summen av sykdomskostnadene knyttet til skattyter selv, eventuelt forsørget ektefelle og/eller andre han forsørger som minst må utgjøre kr 9 180.

Om fastsetting av kostnadens størrelse, se pkt. 9.

5.2 Unntak fra nedre beløpsgrense; Tilsynskostnader pga. forsørget barn

Kravet til minste kostnads- og fradragsnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd siste punktum.

Ovennevnte innebærer at skattyter har rett til fradrag beregnet på grunnlag av andre sykdomskostnader under minstegrensen dersom disse sammen med merkostnader til tilsyn overstiger minstebeløpet for sykdomskostnader. Dersom kostnadene ikke overstiger minstebeløpet, vil den som forsørger likevel få særfradrag for merkostnadene til tilsyn. Begrepet tilsynskostnader omfatter de samme utgiftstyper som foreldrefradraget omfatter, men særfradrag skal bare gis for de ekstra tilsynskostnadene som skyldes barnets helsetilstand. Dokumentasjonskravet omfatter både tilsynsbehovet og kostnadsstørrelsen, se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 11.4 side 115.

6 Kostnadenes art – kravet til årsakssammenheng

6.1 Generelt

For at særfradrag skal kunne gis, må det være en årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.

Ved vurderingen skal en i utgangspunktet ta hensyn til alle kostnader som er påført skattyteren på grunn av sykdommen eller svakheten. I kravet til årsakssammenheng ligger imidlertid også et krav om tilstrekkelig nærhet mellom sykdommen/svakheten og kostnaden. Fradragsretten er avgrenset mot kostnader som også andre skattytere normalt pådrar seg uten å ha tilsvarende sykdom eller svakhet. Kostnader av en art som det må antas at skattyter ville hatt om han hadde vært frisk, inngår bare i grunnlaget for særfradrag i den utstrekning sykdommen mv. fører til at kostnaden blir større enn den ellers ville ha vært. Det tas således bare hensyn til merkostnader som skyldes sykdommen mv.

6.2 Sannsynliggjøring/dokumentasjon av kostnadene

Det er ikke gitt særskilte regler om krav til sannsynliggjøring av kostnadene i forhold til reglene om særfradrag. De alminnelige prinsippene om dokumentasjon/sannsynliggjøring som gjelder generelt under ligningsbehandlingen legges til grunn, jf. lignl. § 8-1. Se f.eks. LRD 9. september 1998 (Gulating) i Utv. 1998/1299.

Fradrag skal gis hvis det er overveiende sannsynlig at skattyter har hatt den aktuelle merkostnaden. Dette gjelder selv om kostnaden ikke kan dokumenteres med kvittering. Kravet til sannsynliggjøring må vurderes blant annet ut fra hva kostnaden gjelder, størrelsen av kostnadene, hvor lett kostnadene lar seg dokumentere, hvilken forutsetning skattyter har hatt for å ta vare på dokumentasjon og hvilke oppfordringer skattyter har hatt til dette. Se URD 27. juni 2000 (Bergen byrett) i Utv. 2000/1226.

Utfylt skjema som er utarbeidet av interesseorganisasjon, er ikke uten videre tilstrekkelig som dokumentasjon/sannsynliggjøring av merkostnadene ved sykdom. Slikt skjema kan imidlertid gi en viss veiledning i forhold til kostnad som direkte eller indirekte kan knyttes til sykdommen.

For tilbakevendende merkostnader ved sykdommen som vanskelig lar seg dokumentere, kan sannsynliggjøring av merkostnadene for en sammenhengende, representativ periode i løpet av inntektsåret (minst en måned) være tilstrekkelig sannsynliggjøring av sykdomsutgiftene for hele inntektsåret.

6.3 Eksempler på kostnader som gir rett til fradrag

6.3.1 Generelt

Sykdomskostnader omfatter blant annet kostnader til egenandeler i det offentlige helsevesenet (hos leger som har avtale med det offentlige), kostnader til medisin og kostnader til egnede medisinske hjelpemidler. Videre omfatter sykdomskostnader andre typer merkostnader på grunn av sykdommen, f.eks. egenandeler og eventuelle merkostnader ved å holde en bestemt diett.

6.3.2 Forhøyet forsikringspremie

Forhøyet forsikringspremie pga. varig sykdom eller svakhet kan være fradragsberettiget dersom de øvrige vilkårene for rett til særfradrag etter tidligere sktl. § 6-83 er oppfylt, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel).

6.3.3 Hjelp i hjemmet

Som sykdomskostnader anses kostnader til nødvendig hjelp i hjemmet med tilsyn og omsorg av den syke når hjelpen ikke omfatter helsefaglige oppgaver utført av privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helsevesen.

6.3.4 Telefonalarm

Kjøp og drift av telefonalarmsystem, kan være sykdomskostnad mv. for personer som bor hjemme. Fradrag gis også til personer over 70 år forutsatt at kostnadene til alarmsystem skyldes sykdom og/eller svakhet.

6.3.5 Økt forbruk

Kostnader til å skifte ut sengetøy mv. på grunn av allergiske reaksjoner kan etter omstendighetene helt eller delvis være en merkostnad på grunn av sykdommen. Det samme gjelder merkostnader ved særlig høyt forbruk av klær, f.eks. på grunn av særlig stor slitasje, når dette er en følge av sykdommen. Økte kostnader til oppvarming som følge av sykdommen kan gi rett til fradrag dersom vilkårene er oppfylt. Det kan legges til grunn at normaltemperatur i en bolig ligger på 22 grader. Det kan som et utgangspunkt legges til grunn at oppvarmingskostnadene øker med 5 % for hver grad innetemperaturen økes.

6.3.6 Spesialtilpasning på reise

Økte kostnader til feriereiser/helsereiser som følge av sykdommen, kan etter omstendighetene anses som merkostnader i denne sammenheng. Dette kan for eksempel gjelde prisdifferanse mellom hotellrom med og uten toalett for funksjonshemmede. Det kan også være aktuelt med ekstrakostnader til ledsager. Se pkt. 16.1. Ekstra kostnader til befordring av ledsager anses ikke som transportkostnader etter forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter, jf. pkt. 2.

6.4 Eksempler på kostnader som ikke gir rett til fradrag

6.4.1 Kostnader dekket av andre fradrag

Det tas ikke hensyn til kostnader som skattyteren med annen hjemmel har krav på fradrag for i inntekten, f.eks. kostnader som det gis fradrag for gjennom foreldrefradraget. Dersom slike kostnader overstiger grensen for det som kan gis som foreldrefradrag, og vilkårene for øvrig er oppfylt, skal de regnes med ved beregning av særfradraget.

Det skal ikke tas hensyn til yrkeskostnader som skattyter får fradrag for direkte eller gjennom minstefradraget.

6.4.2 Forebygging
Kostnader til å avverge en mulig fremtidig sykdom, f.eks. kostnader til kosttilskudd og trening, gir ikke rett til særfradrag.

6.4.3 Årsavgift
Årsavgift til privat medisinsk senter skal normalt ikke regnes som sykdomskostnad, se FIN 17. juni 1986 i Utv. 1986/314. Det samme gjelder årsavgift til luftambulanse.

6.4.4 Tapt arbeidsfortjeneste
Tapt arbeidsfortjeneste er ikke en kostnad som gir rett til fradrag.

6.4.5 Tannbehandling
Kostnader til tannlege- og tannpleierhjelp gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader, jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav a.

6.4.6 Tilpasning av bolig
Kostnader til ombygging og tilpasning av bolig som følge av sykdom eller svakhet gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav b.

6.4.7 Transportkostnader – bil
Merkostnader til transport, herunder anskaffelse av kjøretøy, gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader, jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav c.

7 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag på grunn av uvanlig store sykdomskostnader kan gis sammen med særfradrag på grunn av uførhet, jf. sktl. § 6-81 første og annet ledd. Særfradrag på grunn av uvanlig store sykdomskostnader, kan ikke gis sammen med særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82.

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis uavhengig av andre særfradrag.

8 Utland

Har skattyteren vært skattemessig bosatt i riket bare en del av året, gis særfradrag på grunn av store sykdomskostnader på grunnlag av kostnadene i det tidsrommet skattyteren bodde i Norge. Minimumsbeløpet for sykdomskostnader på kr 9 180 som vilkår for å få særfradrag skal ikke reduseres.

Personer som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere kan ikke samtidig gis særfradrag.

9 Fastsetting av særfradragets størrelse

9.1 Generelt

Det er bare merkostnader som følge av sykdommen eller svakheten som kan inngå i særfradragsgrunnlaget. Det er ingen begrensning oppad for beregningsgrunnlaget for særfradraget. Det gis imidlertid ikke særfradrag dersom samlede kostnader i året er lavere enn minimumsbeløpet på kr 9 180. Er summen av sykdomskostnader kr 9 180, vil særfradraget utgjøre 67 % av dette, dvs. kr 6 150.

9.2 Anskaffelser som har bruksverdi utover inntektsåret

Om fordeling over flere år av fradrag for kostnader oppofret i inntektsåret 2011 eller tidligere, se pkt. 2. Fordeling av fradrag over flere år av kostnader som i sin helhet er oppofret i inntektsåret, har i hovedsak vært aktuelt for kostnader til ombygging/tilpasning av bolig mv. Da det ikke er fradragsrett for slike kostnader pådratt i 2012 eller senere, vil tidligere praksis med fordeling over flere år derfor ikke være aktuelt for sykdomskostnader pådratt i 2012 eller senere.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kostnader til anskaffelser som kan påregnes å ha markedsverdi ved omsetning etter utgangen av anskaffelsesåret, anses ikke oppofret i anskaffelsesåret. Hvis det anskaffede f.eks. er løsøre som verdiforringes, kan inngangsverdien bare fradras som sykdomskostnad i takt med verdiforringelsen på det aktuelle objektet. Bestemmelsen om reduksjon av fradraget til 67 % av kostnadene, gjelder også for den årlige verdiforringelsen.

9.3 Dekning av kostnadene

9.3.1 Generelt

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv ved egne midler, f.eks. skattepliktige inntekter, lån eller gaver, se også emnet «Kostnader – allment om fradrag».

9.3.2 Offentlige tilskudd – skattepliktige

Skattepliktige ytelser fra det offentlige skal ikke redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Det vil for eksempel gjelde arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11. Om hvilke trygdeytelser som er skattepliktige, se emnet «Trygdeytelser mv.».

9.3.3 Offentlige tilskudd – skattefrie

Offentlige skattefrie tilskudd/stønader som går til dekning av sykdomskostnadene, skal som hovedregel redusere beløpet som gir rett til særfradrag. Om hvilke trygdeytelser som er skattefrie, se emnet «Trygdeytelser mv.». Unntak gjelder ytelser etter lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester mv. Disse er skattefrie, men skal likevel ikke redusere grunnlaget for særfradrag selv om ytelsen også dekker sykdomskostnader.

Skattefrie tilskudd eller stønader skal ikke redusere andre kostnader enn de kostnadene de er ment å skulle dekke, jf. FIN 16. oktober 1998 i Utv. 1998/1400. For eksempel er grunnstønad eller hjelpestønad etter ftrl. kap. 6 skattefri og skal redusere kostnadene av den art stønadene skal dekke vedrørende den aktuelle sykdommen eller svakheten. Rett til grunnstønad vil normalt foreligge når skattyter har gjennomgått hensiktsmessig behandling, men fortsatt har varig sykdom, skade eller svakhet som medfører ekstrakostnader av betydning. Rett til hjelpestønad vil normalt foreligge hvis vedkommende på grunn av sykdom, skade eller svakhet må ha særskilt tilsyn og pleie. Grunnstønad og hjelpestønad ytes etter satser som fastsettes av Stortinget og kan gis samtidig eller hver for seg.

Stønad til bedring av funksjonsevnen etter ftrl. § 10-5 og § 10-6, jf. § 10-7, og tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12, er skattefri og skal også redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Slik stønad gis trygdede som på grunn av sykdom, skade eller lyte har fått sin evne til å utføre inntektsgivende arbeid varig nedsatt, eller har fått sine muligheter til å velge yrke eller arbeidsplass vesentlig innskrenket. Ytelser gis i forbindelse med tiltak som er nødvendige og hensiktsmessige for at den trygdede skal bli i stand til å skaffe seg eller beholde høvelig arbeid, eller når trygdede har fått sin funksjonsevne i dagliglivet vesentlig og varig nedsatt på grunn av sykdom, skade eller lyte. Stønaden ytes da i forbindelse med tiltak som er nødvendige og hensiktsmessige for å bedre den trygdedes funksjonsevne i dagliglivet eller for at vedkommende skal kunne bli pleid i hjemmet.

Stønad til bedring av funksjonsevnen kan blant annet ytes i form av hjelpemidler, høreapparat, ombygging av maskiner eller annet teknisk utstyr på arbeidsplassen, tilskott til opplæringstiltak, stønad til førerhund, lese- og sekretærhjelp for blinde og svaksynte under utdanning eller i arbeid, tolkehjelp for hørselshemmede, tolke- og ledsagerhjelp for døvblinde, anskaffelse, vedlikehold og fornyelse av nødvendige og hensiktsmessige ortopediske hjelpemidler mv. Tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12 kan blant annet ytes i form av tilskudd til bøker, undervisningsmateriell, daglige reiser, hjemreiser under opphold utenfor hjemmet, flytting, kostnader til barnetilsyn og til merkostnader ved å bo utenfor hjemmet.

Eksempel:

Skattyter har hatt diverse sykdomskostnader som gir rett til særfradrag på kr 21 000, inkludert kr 12 000 i pleiekostnader. Han har mottatt ordinær hjelpestønad på kr 11 460, til

dekning av kostnader til tilsyn og pleie. Hjelpestønaden skal da redusere kostnadene som grunnlag for særfradraget. Netto sykdomskostnader utgjør kr 9 540 som gir rett til et særfradrag på 67 % av dette beløpet, dvs. kr 6 391.

9.3.4 Arbeidsgivers tilskudd

Arbeidsgivers tilskudd til dekning av kostnader vedrørende sykdom eller svakhet er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. I slike tilfeller skal skattyters kostnader ikke reduseres med tilskuddet.

9.3.5 Erstatning fra forsikringsselskap, skadevolder mv.

Personskader som f.eks. innebærer varig invaliditet, vil ofte føre til betydelige erstatningsutbetalinger fra forsikringsselskap, skadevolder mv. Erstatningsutbetalinger vil ofte innebære dekning av fremtidige kostnader til pleie mv. som ikke kan påregnes dekket av ordinære trygdeordninger. I den utstrekning slike kostnader er dekket av erstatningsutbetaling, skal de ikke komme i betraktning ved fastsetting av kostnad som gir rett til særfradrag.

10 Hvem som skal ha særfradraget

10.1 Generelt

Det er skattyteren selv som skal ha fradraget, dersom det er han som har dekket kostnadene. Har forsørgeren dekket kostnadene, skal fradraget tilordnes forsørgeren.

Når en forsørget syk eller svekket person lignes selvstendig eller særskilt for egen inntekt og selv har dekket sykdomskostnadene, skal den forsørgede selv ha særfradraget. Det påvirker ikke retten til særfradrag etter overgangsreglene om tilordningen endres som følge av at den som er syk eller svekket f.eks. blir selvforsørget, se pkt. 3.

10.2 Fordeling mellom ektefeller/meldepliktige samboere

Ektefeller/meldepliktige samboere kan velge hvem av dem som krever fradraget. Hvis den ektefellen som krever særfradrag ikke har stor nok inntekt til å dekke fradraget, blir det overskytende beløpet overført maskinelt til den andre ektefellen.

11 Tidfesting av fradraget

Særfradrag gis i det året sykdomskostnadene er påløpt. Det er ikke noe krav om at kostnadene er betalt i løpet av året, så lenge skattyteren er forpliktet til å betale dem.

Om fordeling av særfradrag over flere år, se pkt. 9.2.

12 Underskudd

Særfradraget gis etter alle andre fradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

13 Flere kommuner

Ved skatteplikt til flere kommuner fordeles særfradraget forholdsmessig etter inntektene i hver kommune etter de samme reglene som for fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

14 Begrensning av fradrag ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen

14.1 Generelt

Kostnader til behandling, pleie og/eller opphold mv.

- i institusjon utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og/eller
- hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, se pkt. 14.4, gir bare rett til særfradrag dersom
  - det ikke foreligger tilsvarende tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen, og
  - det oppsøkte helsetilbudet anses faglig forsvarlig.

Om hvilke kostnader dette gjelder, se pkt. 14.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

14.2 Avgjørelsesmyndighet

14.2.1 Generelt

Krav om særfradrag fremsettes normalt i selvangivelsen. I utgangspunktet er det ligningsmyndighetene som tar standpunkt til om betingelsene for å gi særfradrag foreligger. Under visse forutsetninger kan skattyter kreve at fylkesmannen avgjør spørsmålet, se pkt. 14.2.2. Ligningsmyndighetene kan også forelegge disse spørsmålene for fylkesmannen av eget tiltak. Se forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandlingen ved særfradrag etter sktl. § 6-82 og § 6-83.

I saker som oversendes fylkesmannen skal det redegjøres for hvordan skattekontoret har vurdert spørsmålet om særfradrag. Dette gjelder også de forholdene som ikke skal avgjøres av fylkesmannen. I saker som f.eks. også gjelder avgrensningen mellom helsereise og behandlingsreise, skal det for eksempel fremgå hvordan skattekontoret har vurdert dette.

14.2.2 Skattyters klageadgang

Skattyter kan kreve at fylkesmannen avgjør spørsmålet om

- behandlingen mv. har skjedd innenfor/utenfor norsk offentlig helsevesen
- norsk offentlige helsevesen har et tilsvarende tilbud, herunder at ventetiden ikke er urimelig lang, og
- det oppsøkte tilbudet kan anses faglig forsvarlig.

Se forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomskostnader ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen § 2.

Forutsetningen for at skattyter kan kreve at fylkesmannen avgjør spørsmålet er at

- ligningsmyndighetene har sendt varsel om at særfradrag ikke vil bli innrømmet eller at særfradrag ikke er innrømmet ved ligningen
- saken ikke tidligere har vært fremlagt for helsemyndighetene/fylkesmannen, og
- ligningsmyndighetenes begrunnelse for å nekte særfradrag er at vilkårene ikke er oppfylt, se lov 9. desember 2012 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd.

Se forskrift 5. februar 1988 nr. 121 § 2.

Klageinstans for fylkesmannens vedtak er Helsedirektoratet, se Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295. Klagen sendes til fylkesmannen. Fremkommer det nye opplysninger, skal fylkesmannen ha mulighet til å endre sitt vedtak. Endrer ikke fylkesmannen sitt vedtak, videresendes klagen til Helsedirektoratet.

Helsemyndighetenes/fylkesmannens avgjørelse er bindende for ligningsmyndighetene, se Ot.prp. nr. 27 (1986-87) pkt. 1.4.4 og Riksskattenemndas vedtak delvis inntatt i Utv. 2001/210. Har helsemyndighetene/fylkesmannen uttalt at norsk offentlig helsevesen har tilsvarende tilbud, er dette bindende.

Avslår ligningsmyndighetene særfradrag uten at saken har vært forelagt for fylkesmannen, skal skattekontoret gi skattyteren opplysning om klageadgangen og retten til å kreve saken fremlagt for fylkesmannen, se forskrift 5. februar 1988 nr. 121 § 2 og § 5.

Krav om at saken skal forelegges fylkesmannen skal sendes skattekontoret som oversender saken for avgjørelse (behandling som førsteinstans og i klagesaker). Skattekontoret skal gjøre skattyter oppmerksom på at fylkesmannen har behov for følgende opplysninger:

- dokumentasjon på diagnose og behandling (legeerklæring/journalkopi),
- hvem som utførte behandlingen (helseprofesjon),
- hvem som anbefalte/henviste til den aktuelle behandlingsinstansen,
- en beskrivelse av søkerens sykdomsforløp, samt av den kontakten og det tilbudet vedkommende har mottatt fra det offentlige helsevesenet i forbindelse med sykdommen,
- eventuelle andre opplysninger som antas å kunne ha betydning for saken.

Dersom ligningsmyndighetene har avslått særfradrag og skattyter fremsetter krav om fremleggelse for fylkesmannen, skal dette regnes som klage etter lignl. § 9-2. De vanlige reglene om klage gjelder for ligningsmyndighetenes avgjørelse, se emnet «Endringssak –

klage». Er ligningen allerede påklaget uten krav om fremleggelse for fylkesmannen, må krav om at fylkesmannen skal avgjøre spørsmålet senest fremsettes før det er fattet vedtak i klagesaken.

Har skattekontoret av eget tiltak oversendt saken til fylkesmannen, og fylkesmannens avgjørelse medfører et annet resultat enn det som er lagt til grunn ved ligningen, skal skattekontoret ta ligningen opp som endringssak etter lignl. § 9-5 dersom fylkesmannens avgjørelse først foreligger etter at ligningen er avsluttet.

14.3 Hvilke kostnader som omfattes av begrensningsregelen

Begrensningsregelen i tidligere sktl. § 6-83 annet ledd for kostnader utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gjaldt bare kostnader ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell. Det er kun spørsmål vedrørende slike helserelaterte kostnader som eventuelt oversendes fylkesmannen. Fradragsretten for kostnader som er pådratt på annen måte enn ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, avgjøres på grunnlag av vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 første ledd, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel). Kostnader til privat hushjelp som hjelper en syk person med mat og vask, kan etter omstendighetene gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd, se LRD 26. mai 1995 (Frostating) i Utv. 1995/952.

Hvis kostnader til behandling, pleie og/eller opphold utenfor offentlig norsk helsevesen ikke gir rett til særfradrag etter reglene ovenfor, vil heller ikke andre kostnader som pådras i tilknytning til selve behandlingen og/eller oppholdet gi rett til særfradrag. Dette kan f.eks. være kostnader til

- reise til og fra behandlingsstedet mv. for pasienten og/eller dennes ektefelle
- opphold under behandling mv.
- pass av mindreårige barn, og
- medisin, spesialdietter i tilknytning til behandling, pleie og/eller opphold mv.

Inntreffer behandlingsbehovet ved opphold i utlandet, og det er uforsvarlig å returnere til Norge, vil begrensning tilsvarende tidligere sktl. § 6-83 annet ledd ikke få anvendelse, ettersom skattyter ikke har mulighet til å velge behandling innenfor norsk helsevesen. I slike tilfeller kan det være aktuelt med særfradrag på tilsvarende vilkår som nevnt i den generelle bestemmelsen i tidligere sktl. § 6-83 første ledd dersom vilkårene er oppfylt.

14.4 Hva er offentlig norsk helsevesen

14.4.1 Behandling i Norge

Hva som er innenfor norsk offentlig helsevesen, er regulert i Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 § 3. Institusjoner i Norge er innenfor offentlig norsk helsevesen dersom de er eid og/eller drevet av norske offentlige myndigheter og/eller er finansiert av regionalt helseforetak eller av kommunene. Utenfor faller privatdrevne institusjoner, f.eks. private medisinske laboratorier og private røntgenavdelinger eller røntgeninstitutter som ikke har avtale med regionalt helseforetak, jf. lov om helseforetak m.m. 15. juni 2001 nr. 93 § 2a.

Privatpraktiserende helsepersonell i Norge, herunder lege, fysioterapeut og psykolog, er innenfor norsk offentlig helsevesen bare dersom vedkommende har

- fastlegeavtale med kommune i Norge, jf. forskrift 29. august 2012 nr. 842 om fastlegeordning i kommunene kap. 5 (lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-2 tredje ledd og lov 2. juli 1999 nr. 64 om helsepersonell mv.)
- avtale om driftstilskudd med kommune i Norge, jf. lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-1 femte ledd
- avtale om driftstilskudd med regionalt helseforetak, jf. lov 2. juli 1999 nr. 61 om spesialisthelsetjenesten m.m. § 2-1 a tredje ledd

Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er innenfor offentlig norsk helsevesen gir rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av en lege utenfor offentlig

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

norsk helsevesen. Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er utenfor offentlig norsk helsevesen, gir ikke rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av lege som er innenfor offentlig norsk helsevesen.

Helsepersonell som bare får refusjon etter fastsatte takster fra NAV regnes ikke å være innenfor offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder f.eks. kiropraktor, logoped, audiopedagog, osteopat og lignende. Behandling på rekonvalesenthjem og lignende helseinstitusjoner som ikke står i offentlig helseplan, faller utenfor offentlig norsk helsevesen med mindre det er ytet bidrag til oppholdet etter ftrl. § 5-22 eller direkte fra kommune eller stat.

14.4.2 Behandling i utlandet

Behandling gitt i utlandet på institusjon eller av privatpraktiserende helsepersonell er i utgangspunktet utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen.

Behandling er definert som innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen dersom det offentlige har gitt bidrag etter folketrygdloven § 5-22, jf. forskrift 14. april 1988 nr. 295 § 3 og Ot.prp. nr. 27 (1986-87). Se også rundskriv R05-P05-22 (nav.no). Slik behandling forutsetter forhåndsgodkjenning hos NAV.

14.4.3 Behandling i utlandet i regi av offentlig norsk helse- og sosialvesen

Alle helseregioner har kontor for godkjenning av utenlandsbehandling i de tilfellene der det er kompetansemangel i Norge, jf. pasientrettighetsloven § 2-1 femte ledd. Behandling i utlandet pga. kompetansemangel skal fortrinnsvis godkjennes på forhånd. Alle utgifter i forbindelse med slik behandling, inkludert opphold, dekkes av det offentlige. For mer informasjon, se rikshospitalet.no/helsepersonell/utenlandsbehandling.

14.4.4 Behandlingsreiser i utlandet i regi av offentlig norsk helse- og sosialvesen

Staten har etablert behandlingstilbud i utlandet for gitte diagnoser. Disse benevnes som Statens behandlingsreiser. Slike behandlingsreiser krever forhåndsgodkjenning av Statens behandlingsreiser. Utover egenandel dekker Statens behandlingsreiser kostnader til reise (fra Oslo), opphold og behandling. Reise til Oslo dekkes av helseforetak. I den utstrekning kostnadene er dekket gjennom Statens behandlingsreiser/helseforetak, gis det ikke særfradrag. Se Ot.prp. nr. 27 (1986- 87) pkt. 1.4.6, annet avsnitt. Transportkostnader gir uansett ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader, se pkt. 2. For mer informasjon, se rikshospitalet.no.

Det er ingen andre former for behandlingsreiser utover det som benevnes som Statens behandlingsreiser.

14.5 Når foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen

Spørsmål om det foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen, kan og skal i visse tilfeller forelegges fylkesmannen for avgjørelse, se pkt. 14.2.2.

Det anses å foreligge tilbud fra offentlig norsk helsevesen, når skattyteren kan bli behandlet av offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder selv om metoden for behandling her er forskjellig fra den metoden skattyter oppsøkte utenfor offentlig norsk helsevesen. Det anses videre å foreligge tilbud, selv om skattyteren etter en faglig vurdering ikke blir behandlet, f.eks. fordi behandling ikke vil hjelpe. Selv om det offentlige på lang sikt kunne gitt tilsvarende tilbud kan skattyter likevel få særfradrag dersom

- ventetiden har vært urimelig lang vurdert i forhold til hvor alvorlig sykdommen er, og
- dette har eller kunne ha påført skattyter store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden.

14.6 Krav til faglig forsvarlig behandling

Særfradrag for behandlingskostnader utenfor norsk offentlig helsevesen er begrenset til tilfeller hvor den aktuelle behandlingen kan anses å være fullt forsvarlig etter en helsefaglig vurdering. Skattyter kan kreve at fylkesmannen tar stilling til om det oppsøkte behandlingstilbudet likevel kan anses som faglig forsvarlig, se pkt. 14.2.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

15 Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem

Kostnader til opphold ved alders- eller sykehjem gir som hovedregel ikke rett til særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 fjerde ledd. Dette gjelder også når hjemmet er organisert som et bofellesskap.

Har beboere på slike hjem andre sykdomskostnader, må det vurderes om særfradrag skal gis på grunnlag av disse kostnadene.

Egenbetaling ved avlastningsopphold på institusjon anses som sykdomskostnad når skattyter normalt bor i sitt hjem utenfor institusjonen.

16 Kostnader til helsereiser

16.1 Generelt om helsereiser

Helsereise er en reise som foretas på grunn av sykdom eller svakhet, men normalt uten at det foregår medisinsk behandling eller pleie i vanlig forstand. Eksempler kan være reiser til Syden av hensyn til sol/varme o.l., reise til helsebringende kilder, gytjebad, reise til kursteder der maten og/eller de rolige omgivelsene e.l. er helsebringende, jf. Ot.prp. nr. 27 (1986-87) pkt. 1.4.6.

Kostnader i forbindelse med helsereiser gir ikke rett til særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 fjerde ledd.

Selv om det ikke foreligger fradragsrett for kostnader til helsereise/feriereise, kan det foreligge fradragsrett for merkostnader etter første ledd dersom ferieturer blir dyrere som følge av sykdommen, se pkt. 6.3.6.

16.2 Helsereise, hvor det i tillegg tilbys behandling dekket av folketrygden

Det kan ytes bidrag fra folketrygden etter ftrl. § 5-22 til fysikalsk behandling i utlandet for personer som deltar på organiserte helsereiser i norsk regi. Bidraget ytes bare til dekning av selve behandlingen, se pkt. 14.4.2.

Selv om skattyteren kombinerer de positive effektene av et annet klima mv. (helsereise) med et medisinsk behandlingsopplegg (for eksempel fysikalsk behandling), er det likevel en helsereise i skattelovens forstand. Det gis derfor ikke fradrag for kostnader til opphold mv. (Transportkostnader er fra og med 2012 uansett ikke fradragsberettigede.) Eventuelle egenbetalinger som skattyteren har til den medisinske behandlingen, utover det som dekkes av folketrygden etter ftrl. § 5-22, kan likevel gå inn i særfradraget, dersom de alminnelige vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Den behandlingen som det gis bidrag til etter ftrl. § 5-22, anses å være gjort innenfor offentlig norsk helsevesen.

16.3 Avgjørelsesmyndighet

Ligningsmyndighetene tar stilling til om det fremsatte kravet gjelder en helsereise eller behandlingsreise. Dette spørsmålet skal ikke forelegges fylkesmannen, men i de sakene som av andre grunner oversendes til fylkesmannen, skal f.eks. skattekontorets vurdering av om det foreligger en helsereise eller behandlingsreise fremgå, se pkt. 14.2.1.

17 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

17.1 ADHD

Kostnader som følge av diagnostisert ADHD kan gi rett til særfradrag dersom vilkårene er oppfylt.

17.2 Akupunkturbehandling

Akupunkturbehandling er tilgjengelig innenfor offentlig norsk helsevesen som et supplement til annen behandling. Kostnader til slik behandling innenfor offentlig norsk helsevesen kan derfor medregnes dersom vilkårene for særfradrag for øvrig er oppfylt.

17.3 Barnløshet (infertilitet)

Helsemyndighetene har uttalt at ufrivillig barnløshet (infertilitet), ikke i seg selv kan regnes som en sykdom eller svakhet som gir grunnlag for særfradrag. Se for øvrig

Ot.prp. nr. 1 (1998-99) pkt. 22 og FIN 19. februar 1998 i Utv. 1998/459. Se også Riksskattenemnda i Utv. 2000/260.

17.4 Bil

Merkostnader pådratt etter utgangen av inntektsåret 2011 til transport, herunder anskaffelse av kjøretøy og spesialutstyr i kjøretøy, drift og merbruk av kjøretøy som følge av sykdom eller varig svakhet, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

17.5 Bolig

Kostnader pådratt etter utgangen av inntektsåret 2011 til ombygging og tilpasning av bolig som følge av sykdom eller svakhet, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

17.6 Bulimi

Ekstraordinære kostnader til mat som følge av sykdommen bulimi gir ikke rett til særfradrag i medhold av lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83. Dersom skattyter har hatt usedvanlig store utlegg til behandling av sykdommen, kan særfradrag tilstås når vilkårene for øvrig er oppfylt.

17.7 Diabetes (sukkersyke)

Aktuelle merkostnader knyttet til diabetes, kan for eksempel være merkostnader til

- hjelpemidler og utstyr til behandling, herunder spesialsko og -sokker
- medisiner
- kost, herunder utgifter til følingsmat
- ekstra slitasje på klær og sengetøy
- fysioterapi
- fotbehandling
- forhøyet forsikringspremie mv.

Kravene til dokumentasjon/sannsynliggjøring av merkostnader knyttet til diabetes, er de samme som for andre skattytere som krever særfradrag for store sykdomskostnader, se pkt. 6.2. Dette innebærer at merkostnader som lett lar seg dokumentere med kvittering, må kunne framlegges på forespørsel fra skattekontoret. Eksempel på slike kostnader er kostnader til egenandeler, hjelpemidler og utstyr.

Sosial- og helsedirektoratet har i brev 6. november 2007 uttalt at «personer som følger de offisielle kostholdsanbefalingene vil sannsynligvis ha et noe dyrere kosthold. Kostregulering av diabetikere er behandling av sykdom, men kostanbefalinger til den generelle befolkning er av forebyggende karakter som det er opp til den enkelte å følge.»

Kreves særfradrag for merutgifter til kost, må dette på forespørsel kunne dokumenteres med legeattest hvor det fremgår at sykdommen er kostholdsregulert. Ved fastsettingen av merutgiftene til kost, tas det utgangspunkt i SIFOs (Statens institutt for forbruksforskning) standardbudsjett 2015 for forbruksutgifter til matvarer og alkoholfrie drikkevarer. Dette standardbudsjettet differensierer utgiftene til mat og drikke mellom ulike aldersgrupper og mellom kjønn, og det tas hensyn til stordriftsfordeler ved at flere personer deler husholdning. Det er tilstrekkelig at skattyters kvitteringer for utgiftene knyttet til innkjøp av mat (men ikke sjokolade, chips og lignende) og alkoholfrie drikkevarer i en sammenhengende periode på minst en måned i løpet av inntektsåret, kan legges fram. Sjokolade eller lignende som benyttes som følingsmat skal likevel inngå.

Eksempel på beregningsmåte

Sum matutgifter for én måned

÷ *SIFOs standardbudsjett (redusert med eventuell stordriftsfordel)*

= *Sum merkostnad for en måned x 12 = Merkostnaden til kost i løpet av inntektsåret*

Det er kun fradragsrett for nødvendige merutgifter til kost. I dette ligger at skattyter ikke kan få fradrag for merutgifter til urimelig dyrt kosthold. Inngår diabetikerens kost i en større husholdning, er det bare fradragsrett for den aktuelle diabetikers merutgifter.

Dersom merkostnaden etter denne beregningen blir betydelig større enn det som med rimelighet kan anses å være nødvendig merkostnad for den aktuelle diabetikeren, må det foretas en konkret og skjønnsmessig vurdering med grunnlag i skattyters kvitteringer.

Hvis skattyter ikke kan sannsynliggjøre størrelsen på de faktiske merutgiftene til kost, kan merutgiftene sjablongmessig settes til kr 4 000 for hele inntektsåret. Beløpet omfatter også utgifter til følingsmat.

17.8 EDTA-behandling

Statens Helsetilsyn har uttalt at EDTA-behandling ikke er faglig anerkjent i Norge for behandling av pasienter med aterosklerotiske sykdommer. Kostnader til slik behandling gir derfor ikke rett til særfradrag.

17.9 Familiær hyperkolesterolemi

Hvorvidt det foreligger merutgifter til kost som følge av familiær hyperkolesterolemi må vurderes på samme måte som for diabetikere, se pkt. 17.7.

17.10 Fedme

Skattytere som lider av fedme og som får hjelp til slanking innenfor offentlig norsk helsevesen, kan få særfradrag for kostnader til slik behandling og øvrige merkostnader som følge av sykdommen, dersom vilkårene for særfradrag for øvrig er oppfylt. Det må på forespørsel kunne fremlegges legeattest. For å beregne eventuelle merkostnader til klær i forbindelse med vektreduksjon, kan det tas utgangspunkt i dokumenterte utgifter, fratrukket SIFOs standardbudsjett for kleshold, se sifo.no

17.11 Fibromyalgi

Behandling av fibromyalgi med solarium og økt temperatur i bolig er ikke en behandlingsform som er anerkjent av norske helsemyndigheter, og gir ikke rett til særfradrag. Merutgifter som følge av sykdommen må dokumenteres på vanlig måte.

17.12 Hørselshemmede

Skattytere med total døvhet eller høygradig tunghørthet som ikke kan avhjelpes med høreapparat, anses å ha sykdom eller svakhet som gir rett til særfradrag for store sykdomskostnader. Skattyter må kunne dokumentere sine kostnader på vanlig måte.

17.13 Kiropraktor

Kiropraktor anses som helsepersonell utenfor offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder selv om kiropraktoren får refusjon fra NAV etter fastsatte takster. Hvis kiropraktoren også er fysioterapeut med driftstilskudd/basistilskudd fra kommunen, vil behandling utført i egenskap av fysioterapeut være innenfor offentlig norsk helsevesen.

17.14 Matallergi

Matallergi, herunder cøliaki, er en varig sykdom som kan gi merkostnader til diett. Merkostnadene må vurderes konkret. I mange tilfeller får skattyteren grunnstønad til dekning av merkostnadene.

17.15 Naturpreparater, naturmedisin

17.15.1 Kostnader til å forebygge sykdom

Kostnader til bruk av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) i den hensikt å unngå at vedkommende får en sykdom eller svakhet, vil aldri gi rett til særfradrag.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

17.15.2 Kostnader til preparater ved behandling av allerede oppstått varig sykdom eller svakhet

Kostnader til kjøp av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.), som ikke inngår i et behandlingsopplegg, og som er pådratt på grunn av en allerede oppstått varig sykdom eller annen varig svakhet, kan i enkelte tilfeller gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 første ledd. Er det ikke sannsynliggjort at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, er kostnaden ikke å anse som sykdomskostnad.

Blir preparater i helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) forordnet av personale innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og dette må anses som en del av behandlingen av den aktuelle sykdommen, kan dette gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Er det ikke sannsynliggjort at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, er kostnaden ikke å anse som sykdomskostnad.

Blir preparater i helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) forordnet av personale utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og dette må anses som en del av behandlingen av den aktuelle sykdommen, bør dette forelegges fylkesmannen til avgjørelse, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd. Før saken eventuelt oversendes, skal skattekontoret ha tatt stilling til om vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 første ledd er oppfylt. Er det ikke sannsynliggjort/dokumentert at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, vil normalt fylkesmannen etter en medisinsk faglig vurdering komme til at det oppsøkte helsetilbudet ikke kan anses som faglig forsvarlig, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd.

17.16 Ordblindhet (dyslektikere)

Ordblinde og forsørgere av ordblinde kan i visse tilfeller ha rett til særfradrag ved kjøp av datautstyr. Det er en forutsetning at

- den enkelte ordblinde fremlegger attest fra lege/logoped som dokumenterer sykdommen/den varige svakheten
- datautstyret ikke hovedsakelig er anskaffet til yrkesmessig bruk (i slike tilfeller vil det ikke være aktuelt med særfradrag), og
- datautstyret har relevans for den enkelte ordblinde, f.eks. inneholder en ordrettingsfunksjon.

Hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret med tanke på at det gjelder en omfangsmessig/beløpsmessig begrensning.

Om fordeling av slike kostnader over flere år, se pkt. 9.2.

17.17 Psykiske lidelser

Særfradrag for kostnader knyttet til psykisk lidelse, må i hvert enkelt tilfelle vurderes konkret.

17.18 Rusmisbrukere

Ved behandling av rusmisbrukere bør ligningsmyndighetene som hovedregel innhente fylkesmannens vurdering av om vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 annet ledd.

Behandling etter den såkalte Minnesotamodellen for alkoholmisbrukere anses som faglig forsvarlig. Dette spørsmålet trenger derfor ikke fylkesmannens avgjørelse. Det må imidlertid likevel vurderes om de øvrige vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 annet ledd. Dette innebærer at ligningsmyndighetene fremdeles kan oversende krav om særfradrag til fylkesmannen for avgjørelse av om behandlingen mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesenet og om det offentlige har et tilsvarende tilbud som det oppsøkte.

17.19 Synshemming

17.19.1 Generelt

Synshemming som kan avhjelpes med kontaktlinser eller briller anses i utgangspunktet ikke som sykdom eller varig svakhet som gir rett til særfradrag for store sykdomskostnader. Kan skattyter ikke bruke kontaktlinser eller briller som følge av enten medisinske eller yrkesmessige grunner, vil vedkommende ha rett til særfradrag når skattyteren har store kostnader. Skattyter må kunne sannsynliggjøre kostnadene på vanlig måte.

(Om skattefritak på visse vilkår for briller dekket av arbeidsgiver, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.13.)

17.19.2 Særlig om operasjon for synshemming

Kostnader til operasjon for synshemming som av medisinske eller yrkesmessige grunner ikke kan avhjelpes med linser eller briller, anses som sykdomskostnader som gir rett til særfradrag. Dette gjelder i den utstrekning kostnadene går utover det som er dekket av det offentlige, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 første ledd.

Det foreligger felleskriterier for inntak av pasienter for refraktiv kirurgi -øyeoperasjon med offentlig finansiering. Det må foreligge henvisning fra spesialist i øyesykdommer som har vurdert pasienten i forhold til gjeldende kriterier. De gjeldende kriteriene for at dette skal dekkes av det offentlige er i dag følgende:

- Hornhinnesykdommer som egner seg for excimerlaserbehandling.
- Brytningsfeil etter skade eller kirurgiske inngrep (kataraktoperasjoner/transplantasjoner/refraktiv kirurgi) hvis briller eller linser av medisinske eller yrkesmessige grunner ikke kan benyttes.
- Brytningsfeil som umuliggjør utøvelse av yrke, der bruk av briller eller linser ikke er mulig eller tillatt. Operasjoner for å kvalifisere seg for skoler o.l. dekkes ikke av det offentlige.
- Brytningsfeil hos personer som av andre medisinske grunner ikke kan bære briller/linser f.eks. CP, epilepsi, ansikts- eller skjellettabnormaliteter og «brilleskrekk» i reell psykiatrisk forstand (det må her foreligge uttalelse fra psykiatrisk institusjon, psykiater).

Dersom skattyter har fått støtte til operasjon etter ovennevnte kriterier, anses dette å være innenfor offentlig norsk helsevesen.

Brytningsfeil i seg selv, uten ovennevnte tilleggskriterier, skal ikke gi grunnlag for operasjon dekket av det offentlige.

Yrkesmessige grunner forutsetter at skattyter allerede er i et yrke der synshemmingen ikke kan avhjelpes med linser eller briller.

Vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 annet ledd vil komme inn i vurderingen dersom operasjonen er utført utenfor offentlig norsk helsevesen, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel). Dette innebærer at ligningsmyndighetene bør oversende krav om særfradrag til fylkesmannen for avgjørelse av om behandlingen mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesenet, om det offentlige har et tilsvarende tilbud og om det oppsøkte tilbudet kan anses som faglig forsvarlig.

17.20 Tannbehandling

Kostnader pådratt etter utgangen av inntektsåret 2011 til tannbehandling som følge av sykdom eller varig svakhet, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader. Nærmere om dette, se pkt. 2.

17.21 Treningskostnader

Kostnader til fysisk trening er i utgangspunktet ikke en sykdomskostnad. Det kan likevel gis fradrag for merkostnader begrenset til særskilt tilrettelagt treningsopplegg som følge av sykdommen eller svakheten, hvis dette foreskrives av lege, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

17.22 Vergemål

Kostnader til verge vil alltid være fradragsberettiget, se emnet «Vergemål».

Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne

- *Sktl. § 6-3 fjerde ledd, § 6-82, § 6-85 og § 16-1.*
- *Forskrift 4. oktober 2013 nr. 1209 om overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon*

1 Hva som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles

- særfradrag for uførhet etter forskrift 4. oktober 2013 nr. 1209 om overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon, og
- særfradrag etter sktl. § 6-82 for skattyter som har varig lettere nedsatt ervervsevne, se pkt. 4.

2 Oppheving av særfradragsbestemmelsene i sktl. § 6-81 fra og med inntektsåret 2015

2.1 Generelt

Skatteloven § 6-81 om særfradrag for mottaker av uførepensjon er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2015. Dette gjelder både særfradrag for sterkt nedsatt ervervsevne etter § 6-81 første ledd og særfradrag for mottaker av lovfestet uførepensjon uten at ervervsevnen var nedsatt med minst 2/3 etter § 6-81 annet ledd. Det er gitt overgangsregler for visse grupper som skal gjelde for inntektsårene 2015, 2016 og 2017. Nærmere om disse, se pkt. 3. Bestemmelsen i sktl. § 6-82 om særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne er ikke opphevet. Nærmere om denne, se pkt. 4.

2.2 Spesielt om uførepensjon som tilstås med tilbakevirkende kraft for tidsrom før utgangen av inntektsåret 2014

Utbetales uførepensjon med tilbakevirkende kraft for tidsrom før utgangen av inntektsåret 2014, skal særfradraget for de tidligere årene vurderes etter reglene som gjaldt for den perioden etterberegningen gjelder, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn». Dette gjelder både for uførepensjon som ville gitt rett til særfradrag etter sktl. § 6-81 første ledd og for uførepensjon som ville gitt rett til særfradrag etter sktl. § 6-81 annet ledd. Uførepensjon fra folketrygden etterbetales ikke for tidsrom hvor det er utbetalt arbeidsavklaringspenger, jf. ftrl. § 22-12 tredje ledd. Om reglene for særfradrag etter den opphevede sktl. § 6-81, se Lignings-ABC 2014/15 og tidligere utgaver.

3 Særfradrag etter overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon

3.1 Hvem som omfattes av overgangsreglene

Finansdepartementet har i forskrift 4. oktober 2013 nr. 1209 gitt overgangsregler knyttet til opphevingen av sktl. § 6-81. Forskriften er hjemlet i lov 7. desember 2012 nr. 76 om endring i skatteloven. Overgangsreglene omfatter skattytere som i inntektsåret 2014 fikk et halvt særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81 annet ledd, men som ikke mottok uførepensjon etter folketrygdloven. Dette gjelder således bare for de som i 2014 mottok uførepensjon etter andre lover uten at ervervsevnen var satt ned med minst 2/3, og som ikke samtidig mottok arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.

3.2 Nærmere om vilkårene

Vilkåret for å få særfradrag etter overgangsreglene er at skattyter fortsatt bare mottar uførepensjon etter andre lover enn folketrygdloven, og at ervervsevnen fortsatt er satt ned med mindre enn 2/3. Det er i tillegg et vilkår at skattyter ikke samtidig mottar

arbeidsavklaringspenger fra folketrygden. Særfradrag etter overgangsreglene gis bare til og med den måneden skattyter fyller 67 år.

3.3 Størrelsen på særfradraget etter overgangsreglene

Særfradraget etter overgangsreglene er for hver påbegynt måned
- kr 1 000 for inntektsåret 2015
- kr 667 for inntektsåret 2016, og
- kr 334 for inntektsåret 2017.

3.4 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag etter overgangsreglene til endringer i skattereglene for uførepensjon kan eventuelt gis samtidig med særfradrag på grunn av store kostnader ved sykdom etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis uavhengig av andre særfradrag.

4 Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne

4.1 Generelt

Etter sktl. § 6-82 kan skattytere med lettere nedsatt ervervsevne, få særfradrag i inntekten. Dette gjelder bare for skattytere som har nedsatt ervervsevne av så lett karakter at det ikke gir rett til uføretrygd eller annen offentlig stønad. Særfradraget er kr 9 180 per år. Det skal foretas en økonomisk behovsprøving. Ved slik prøving skal skattyters og eventuell ektefelles eller samboers formues- og inntektsforhold trekkes inn. Skattyter kan ikke innrømmes særfradrag på grunn av inntektsnedgang når skattyters og ektefelles/samboers samlede økonomiske stilling er tilstrekkelig til å dekke et alminnelig underhold.

Særfradrag etter denne bestemmelsen kan for eksempel gis skattytere som bare klarer å være i inntektsgivende arbeid en del av dagen. Det er ingen betingelse at den nedsatte ervervsevnen har påført vedkommende uvanlig store kostnader.

4.2 Fordeling mellom ektefeller

Når ektefeller blir lignet særskilt eller under ett med fordeling av skatten, skal særfradraget gis i inntekten hos den av ektefellene som har krav på særfradraget. Et eventuelt ikke utnyttet beløp, blir maskinelt overført til den andre ektefellen.

4.3 Forholdet til andre særfradrag

Etter langvarig praksis kan særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne ikke gis sammen med særfradrag for store kostnader ved sykdom. Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne kan heller ikke gis samtidig med særfradrag for uførhet etter overgangsreglene.

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis uavhengig av andre særfradrag.

5 Flere kommuner

Ved skatteplikt til flere kommuner behandles særfradrag på samme måte som fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag». Fordelingen foretas maskinelt.

6 Underskudd

Særfradraget gis etter alle andre inntektsfradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

7 Utland

Har skattyteren vært skattemessig bosatt i riket bare en del av året, gis særfradrag svarende til det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyteren har vært bosatt i riket (tolvdeler), jf. sktl. § 6-85. Ved bruk av 10 % standardfradrag inngår særfradrag i dette.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

8 Innrapportering

NAV gir forslag til særfradrag og fordeling av dette mellom ektefeller bortsett fra særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne og særfradrag for store kostnader ved sykdom.

Tap

– *Sktl. § 2-38, § 6-2, § 9-2 og § 9-4.*
– *FSFIN § 6-2.*

1 Forholdet mellom kostnader, tap og underskudd

Det er ulike regler om fradrag for
– kostnader, jf. sktl. § 6-1 første ledd
– tap, jf. sktl. § 6-1, § 6-2 første og annet ledd
– underskudd, jf. sktl. § 6-3

Etter hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1 første ledd er det fradragsrett for alle kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Se emnet «Kostnader – allment om fradrag».

Sktl. § 6-1 første ledd hjemler som utgangspunkt fradragsrett for tap når tapet kan anses som en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Fradragsretten etter denne bestemmelsen har størst selvstendig betydning utenfor virksomhet. Utenfor virksomhet er det i tillegg spesielle fradragsregler for tap som presiserer, begrenser eller utvider fradragsretten i forhold til hovedregelen, se pkt. 3.1. Innenfor virksomhet er fradragsretten uttrykkelig lovfestet i sktl. § 6-2. I virksomhet foreligger det som utgangspunkt fradragsrett for ethvert endelig konstatert tap, men med visse unntak, se pkt. 2.2.

Realiserer skattyter et formuesobjekt til vederlag som ligger under den skattemessige inngangsverdien, skal dette behandles etter reglene for tap. Videre kan det foreligge tap der et formuesobjekt er realisert uten vederlag. Dette vil f.eks. kunne gjelde tap på utestående fordringer som ikke blir oppgjort eller driftsmidler som overdras uten vederlag ved hjemfall på grunn av konsesjonsvilkårene.

I tilfeller hvor det ikke foreligger realisasjon kan det også foreligge fradragsrett for tap, for eksempel for kostnader til erverv av ikke-finansiell opsjon (opsjonspremie) som ikke blir brukt eller tap som følge av at en ikke mottar den motytelse som en har betalt for.

Forsknings- og utviklingskostnader fradragsføres etter hvert, unntatt aktiveringspliktige kostnader til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. I et prosjekt hvor slike kostnader er aktivert, men hvor prosjektet avsluttes uten at det foreligger et driftsmiddel eller annet resultat, vil eventuell fradragsrett følge reglene for tap. Om hvilke kostnader til konkrete prosjekter som skal aktiveres, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag» og emnet «Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN».

Kostnadene ved å innfri en garanti vedrørende andres forpliktelser, herunder kausjon for annens gjeld, følger reglene for tap. Det samme gjelder tap ved omgjøring, herunder heving, av f.eks. en eiendomshandel.

Underskudd i en inntektsgivende aktivitet oppstår ved at fradragsberettigede kostnader (f.eks. driftskostnader, vedlikehold, avskrivninger), og fradragsberettiget tap, overstiger de skattepliktige inntekter. Begrepet «underskudd» brukes også i en videre betydning, som det samlede negative resultat av alle inntektsgivende aktiviteter og fradragsberettigede tap. Om fradragsrett for underskudd, se emnet «Underskudd».

2 Tap i virksomhet

2.1 Hovedregel

Tap som har tilknytning til virksomhet er som hovedregel fradragsberettiget såfremt det er endelig konstatert (skatteutløsende moment), jf. sktl. § 6-2 annet ledd. Dette

gjelder uavhengig av om tapet er oppstått ved en realisasjon eller på annen måte, for eksempel ved gaveoverføring.

Det er en forutsetning for fradragsrett at tapet er reelt. Videre er det en forutsetning at en tilsvarende gevinst ikke er unntatt fra beskatning etter særlige regler, se pkt. 2.2.

Om når tapet er lidt i virksomhet og om kravet til tilknytning mellom virksomheten og tapet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.3.

Om tidfesting, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

2.2 Unntak ved realisasjon

Det er ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av formuesobjekt i tilfeller hvor gevinst er uttrykkelig unntatt fra beskatning, jf. sktl. § 9-4 første og annet ledd. Dette gjelder selv om tapet er oppstått i virksomhet. Således vil f.eks. følgende tap ikke være fradragsberettiget

- tap ved realisasjon av jord- eller skogbrukseiendom i visse tilfeller, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon»
- tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap i visse tilfeller for selskap som eier jord- eller skogbrukseiendom, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon»
- tap ved realisasjon av egen bolig, herunder egen boligdel i avskrivbart bygg, i visse tilfeller, se emnet «Bolig – realisasjon»
- tap ved realisasjon av aksjer mv. og visse finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden»

2.3 Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper

Om avskjæring av fradragsrett ved tap på fordringer mellom nærstående selskaper, se emnet «Fordringer», pkt. 8.2.

2.4 Særlig om gaveoverføring

I virksomhet vil reelt tap (differansen mellom skattemessig inngangsverdi og en lavere omsetningsverdi) være fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 annet ledd også ved gaveoverføring, såfremt det ikke ville vært unntak fra beskatning av gevinst ved eventuell realisasjon, se pkt. 2.2. (Om gaveelementet, se pkt. 4.) Det foreligger for eksempel ikke fradragsrett hvis en tilsvarende gevinst hadde falt utenfor uttaksregelens anvendelsesområde, jf. sktl. § 5-2. Således vil for eksempel gaveoverføring fra enkeltpersonforetak av tomt, aksje mv. eller annen formuesgjenstand der kostprisen ikke har kommet til fradrag, ikke gi rett til tapsfradrag, da tilsvarende gevinst ikke ville utløst uttaksbeskatning. I de tilfeller uttaksbeskatning ved gaveoverføring av aksjer, andeler mv. er unntatt på grunn av fritaksmetoden, vil det heller ikke foreligge fradragsrett for tap.

2.5 Nærmere om uttak

Ved uttak fra virksomhet foreligger det fradragsrett for endelig konstatert tap etter sktl. § 6-2 annet ledd, jf. § 5-2, hvis en tilsvarende gevinst hadde falt innenfor uttaksreglenes anvendelsesområde. Fradrag kan være aktuelt hvor en eiendel i virksomhet som har høyere inngangsverdi enn omsetningsverdi tas ut fra et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap. Det er da fradragsrett for det reelle tapet med mindre det ville vært unntak fra beskatning av gevinst ved eventuell realisasjon. Eventuelt gaveelement vil ikke være fradragsberettiget.

Ved uttak til eget bruk fra enkeltpersonforetak vil et eventuelt tap ikke under noen omstendighet være fradragsberettiget, fordi tapet ikke er endelig konstatert (ikke skiftet eier), jf. sktl. § 6-2 annet ledd. I slike tilfeller må inngangsverdien fjernes fra enkeltpersonforetaket, men skattyter beholder tilsvarende inngangsverdi privat. Fradrag kan derimot være aktuelt ved gaveoverføring fra enkeltpersonforetak, jf. ovenfor.

Er det reelle tapet, se pkt. 4, fradragsberettiget ved uttak av driftsmiddel i saldogruppe a–d og j, skal omsetningsverdien tas ut av saldo uten fradrag i inntekten. Resten av saldoverdien for driftsmidlet (det reelle tapet) blir stående på saldo for fortsatt avskrivning. Er det reelle tapet ikke fradragsberettiget, er det i tapstilfellene rest

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

inngangsverdi for driftsmidlet som skal fjernes fra saldoen uten fradrag i inntekten. Rest inngangsverdi vil i disse tilfellene ligge over omsetningsverdien.

3 Tap utenfor virksomhet

3.1 Generelt

Utenfor virksomhet foreligger det som utgangspunkt fradragsrett for tap når dette er pådratt som et ledd i å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1, se nærmere pkt. 3.2.

Videre foreligger det i visse tilfeller fradragsrett for tap ved realisasjon av formuesobjekter og/eller tap ved stiftelse av varige rettigheter i slike objekter mot engangsvederlag, jf. sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-2 og § 9-3. Om realisasjonsbegrepet, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Som formuesobjekt anses både fysiske objekter, finansobjekter, immaterielle objekter og begrensede rettigheter.

Kontrakter anses som formuesobjekter.Tap ved realisasjon av kontrakt er fradragsberettiget dersom tap ved realisasjon av det underliggende objekt ville vært fradragsberettiget. Det vil derfor ikke være fradragsrett for tap ved realisasjon av kontrakt om kjøp av f.eks. privat innbo og løsøre.

Fradragsrett foreligger hvis en tilsvarende gevinst hadde vært skattepliktig etter sktl. kap. 9. Tap ved realisasjon av boligeiendom er f.eks. ikke fradragsberettiget hvis kravene til eier- og botid er oppfylt, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 3.4. Derimot foreligger det fradragsrett for tap ved realisasjon av en kontrakt om overdragelse av fast eiendom.

Skatteloven har også andre spesielle regler som utvider, begrenser og/eller presiserer fradragsretten for visse typer tap. Dette gjelder følgende tilfeller

- tap ved realisasjon av aksjer, andel i aksjefond, obligasjonsfond samt egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og selveiende finansieringsforetak, og dessuten tap ved realisasjon av fortrinnsrett til tegning av aksjer og tildelingsbevis. Se sktl. § 10-31 og § 10-37 og emnet «Aksjer – realisasjon»
- tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se sktl. § 10-44 og emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel»
- tap ved realisasjon av finansielle opsjoner, se sktl. § 9-10 og emnet «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner»
- tap ved realisasjon av driftsmidler, jf. sktl. § 9-4, jf. § 9-1 til § 9-3. Se nærmere nedenfor og emnene om driftsmidler
- tap av fordring som tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver og fordringen er endelig tapt, se sktl. § 9-4, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3
- tap på endring av valutakurs som fremkommer ved realisasjon av fordring/innfrielse av gjeld i fremmed valuta, se sktl. § 9-4, jf. § 9-9 og emnet «Valutagevinst/-tap»

Også i disse tilfellene vil det som hovedregel foreligge fradragsrett, i den utstrekning en gevinst ved realisasjon ville vært skattepliktig. Nærmere om hva som er realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Hvis en tilsvarende gevinst ikke ville vært skattepliktig, foreligger det i disse tilfellene ikke fradragsrett etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1 første ledd.

Om tidfesting, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

3.2 Nærmere om fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1

3.2.1 Generelt

Etter omstendighetene kan et formuestap anses som en kostnad for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Formuestap med tilknytning til kapitalinntekt kan være aktuelt ved forskuddsbetaling mv. hvor en ikke mottar det objekt som en har betalt for, for eksempel som følge av svindel, konkurs mv. Fradragsrett foreligger hvis det er tilstrekkelig tilknytning mellom forskuddsbetalingen og en skattepliktig inntekt eller et inntektserverv. Fradragsrett vil således foreligge ved investering i eiendeler hvor formålet er å oppnå skattepliktige inntekter, for eksempel utleieeiendommer.

Utenfor virksomhet er tap på rene pengefordringer, for eksempel tap på lån, garanti mv. avskåret etter sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, se emnet «Fordringer». Slikt tap er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, selv om det kan påvises en tilknytning mellom inntekten/inntektservervet og tapet. Om manglende fradragsrett for lønnstaker mv. som stiller garanti for arbeidsgiverselskapet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.3.2.

Fradragsrett foreligger ikke hvis de inntekter som en har til formål å oppnå ikke er skattepliktige. Dette gjelder for eksempel ved forsøk på investering i egen bolig- og fritidseiendom, privat løsøre mv. Det foreligger heller ikke fradragsrett hvis formålet er å oppnå en tilfeldig inntekt eller gevinst som er skattepliktig etter sktl. § 5-50. Om aksjer som faller inn under fritaksmetoden, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.5.

Hvis formålet både er inntektsrelatert og privat, må det legges vekt på hva som er hovedformålet. Kostnadens egnethet til å skape inntekt kan få betydning ved den vurderingen.

Ved transaksjoner som i det ytre fremstår som forretningsmessige og hvor formålet utelukkende har vært å erverve skattepliktig inntekt, kan fradrag som utgangspunkt ikke nektes med den begrunnelse at kostnaden ikke var formålstjenlig til å erverve inntekt. Ligningsmyndighetene skal ikke sensurere forretningsskjønnet. Rent unntaksvis kan det være aktuelt å nekte fradrag fordi kostnaden ikke var egnet til å skape inntekt. Dette kan være aktuelt ved transaksjoner som i det ytre ikke fremstår som egnet til å skape inntekt. Vurderingen av kostnadens egnethet må foretas ut fra slik forholdene fremsto på investeringstidspunktet.

Se som eksempler:

- HRD i Utv. 1981/169 (Rt. 1981 s. 256) (Bjerke Pedersen). (Det forelå fradragsrett for en assurandør som betalte kr 100 000 som honorar i henhold til en «joint venture avtale» med formål å oppnå adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter. Når det var uomtvistet at skattyters formål var å fremme erverv av inntekt, kunne det bare i rene unntakstilfelle være aktuelt å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. Vurderingen av utgiftens egnethet måtte under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt.)
- HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (DSC). (Det forelå fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1, ved at skattyter som følge av svindel aldri mottok de aksjene han hadde betalt for. Tapet kunne ikke anses som tap på en fordring, da det var forhåndsbetalingen som gikk tapt. Sktl. § 6-1 kunne anvendes for tap utenfor virksomhet. Tilknytningskravet var oppfylt, da formålet med forsøket på aksjeervervet var å oppnå skattepliktig inntekt.)
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett etter sktl. § 6-1 for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Det var uklart om svindelen skjedde ved avtaleinngåelsen eller senere, men det forelå uansett ikke noe tap på fordring.)

3.2.2 Særlig om kostnader til realisasjon som ikke gjennomføres

Kostnader som pådras i forbindelse med realisasjon av et formuesobjekt skal redusere utgangsverdien, se emnet «Utgangsverdi», pkt. 2.1. Kostnader som pådras i forbindelse med forsøk på realisasjon av formuesobjekt, men hvor realisasjonen ikke blir noe av, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis gevinsten ville vært skattepliktig (eller tapet fradragsberettiget) om realisasjonen hadde blitt gjennomført.

Eksempel

Skattyter har kostnader til megler i forbindelse med salg av egen bolig. Det blir ikke noe salg, og salgsfremstøtet legges dødt. På dette tidspunktet er kravene til bo- og eiertid i sktl § 9-3 annet ledd ikke oppfylt. Kostnadene vil her utgjøre et rent tap, siden kostnadene ikke kan knyttes til noe senere salg. Skattyter vil i dette tilfelle ha krav på fradrag for meglerkostnadene.

Hvis kravene til eier- og botid er oppfylt når salgsfremstøtet skrinlegges, vil det ikke være fradragsrett for meglerkostnadene.

Se også emnet «Transaksjonskostnader mv.», pkt. 4.4.

3.3 Uttak

Uttaksregelen, jf. sktl. § 5-2, er bare hjemmel for skattlegging av eventuell gevinst ved uttak. Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som ikke anses som virksomhet, foreligger det ingen hjemmel for fradragsrett for «tap» ved uttak.

3.4 Gaveoverføring uten vederlag eller mot symbolsk vederlag

Utenfor virksomhet kreves det som hovedregel at det foreligger en realisasjon for at tap skal være fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder også ved overføring av driftsmidler utenfor virksomhet. Tap som oppstår ved rene gaveoverføringer er dermed ikke fradragsberettiget, heller ikke for en eventuell negativ differanse mellom omsetningsverdien og inngangsverdien. Det samme gjelder hvor overføringen skjer mot et symbolsk vederlag, se HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS). Om hva som anses som symbolsk vederlag, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 3.8.2. Slikt tap kan ikke anses som en kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, og vil dermed heller ikke være fradragsberettiget etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1 første ledd.

Gavesalg anses som en realisasjon og derfor er det reelle tapet (som ikke skyldes gaveelementet) fradragsberettiget, også utenfor virksomhet, hvis vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, se pkt. 4.

4 Gave og gaveelement ved gavesalg

Ved hel eller delvis vederlagsfri overføring som innebærer en gave, kan gaveelementet (underprisen) ikke karakteriseres som tap og dermed ikke gi fradragsrett, se også FIN 18. oktober 1994 i Utv. 1994/1426. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

Eksempel

En skattyter har kjøpt en tomt for kr 500 000. I hans eiertid er omsetningsverdien for tomten sunket til kr 400 000. Skattyter selger tomten til underpris (gavesalg) for kr 250 000. Differansen mellom inngangsverdien kr 500 000 og omsetningsverdien kr 400 000 lik kr 100 000, vil være et reelt tap som er påløpt hos selgeren. Dette tapet er fradragsberettiget fordi det i eksemplet foreligger en realisasjon hvor en gevinst ville vært skattepliktig. Gaveelementet, dvs. forskjellen mellom omsetningsverdi på kr 400 000 og det vederlag skattyter får i dette tilfelle kr 250 000, er lik kr 150 000. Dette er i realiteten ikke et tap og er derfor ikke fradragsberettiget verken i eller utenfor virksomhet.

Hvis det som ledd i en virksomhetsoverdragelse ved gavesalg overdras flere objekter hvor det ved en fordeling av vederlaget oppstår gevinst på noen av objektene, mens det på andre objekter oppstår et fradragsberettiget tap, gis det bare fradrag for tapet hvis det ved overdragelsen av alle objektene sett under ett oppstår gevinst.

5 Utland

Om når et tap oppstått i utlandet er fradragsberettiget ved ligningen i Norge og om utlendingers fradrag for tap i Norge, se emnene om utland.

6 Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner

Om klassifiseringen av inntekt fra deltakelsen i pyramideorganisasjoner og pyramidespill, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.2.20.

7 Tap på innløsning av enkeltaksjer

Om hva som kan karakteriseres som realisert eller endelig konstatert tap ved innløsning av enkeltaksjer hvor aksjonæren blir sittende igjen med en eierposisjon i aksjeselskapet etter innløsningen, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.5.

8 Inndragning

Formuesnedgang ved inndragning av gjenstand som er brukt av skattyter til straffbare handling(er), vil ikke være et tap i skattelovens forstand. Slike «tap» vil ikke være fradragsberettiget, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

9 Skattesubjekt

Tapet kommer til fradrag hos det skattesubjekt (eller deltakerlignede selskap) hvor tapet er oppstått. Tapet vil kunne føre til at vedkommende får underskudd. Om hvem et slikt underskudd kan føres til fradrag hos, se emnet «Underskudd».

10 Tap av skattepliktig inntekt

10.1 Inntekt tidfestet etter realisasjonsprinsippet

Representerer en utestående fordring en skattepliktig inntekt som tidligere er inntektsført etter realisasjonsprinsippet (eller regnskapsprinsippet som gjaldt til og med 2004), er tap på fordringen fradragsberettiget også utenfor virksomhet, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3. Om et tilfelle hvor skattepliktig utbytte som ikke var tatt ut av selskapet, ble ansett å ha gått over til å være et ordinært lån, se HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171).

Representerer en utestående fordring et vederlag/erstatning ved realisasjon av formuesobjekt hvor gevinst ved realisasjon er skattepliktig eller tap er fradragsberettiget, er tap på fordringen fradragsberettiget. Dette gjelder selv om tapet oppstår i samme år som vederlaget er nedskrevet på saldo/gevinst eller tap er overført til gevinst-/tapskonto.

10.2 Inntekt tidfestet etter kontantprinsippet

Representerer en utestående fordring skattepliktig inntekt som skal skattlegges etter kontantprinsippet, f.eks. krav på lønn, skattlegges bare den delen av kravet som faktisk betales. Restkrav som ikke betales, skal ikke inntektsføres/skattlegges. Det kan da ikke kreves fradrag for tap på restfordringen.

11 Størrelsen av tapet

11.1 Generelt

Får skattyter vederlag (salgssum, erstatning mv.), vil tapet utgjøre differansen mellom skattemessig inngangsverdi og vederlaget. Blir vederlag for driftsmidler som avskrives etter saldoreglene helt eller delvis inntektsført i realisasjonsåret, skal tap beregnes i forhold til eventuell ikke inntektsført del av vederlaget (bare aktuelt i saldogruppe e-i). Inntektsføres hele vederlaget, er tapet lik saldoverdien.

Ved utrangering er det normalt den skattemessige inngangsverdien som utgjør tapet.

11.2 Gavesalg/gaveoverføring

Om beregning av det reelle tap ved gavesalg/gaveoverføring, se pkt. 4.

11.3 Verdipapirer

Om beregning av tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer». Om beregning av tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

11.4 Andel i deltakerlignet selskap

Om beregning av tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

11.5 Opsjoner

Om beregning av tap ved finansielle og ikke-finansielle opsjoner, se emnene om finansielle instrumenter.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

12 Tidfesting

12.1 Generelt

Tap er som hovedregel ikke fradragsberettiget før det er realisert/endelig konstatert. Om unntak for urealisert tap på kundefordringer, se emnet «Fordringer», pkt. 8.4.

12.2 Tap ved realisasjon av formuesobjekt

Tap ved realisasjon av formuesobjekt tidfestes (eventuelt behandles etter saldoreglene/overføres til gevinst- og tapskonto) som hovedregel til det tidspunktet formuesobjektet

- ved salg; leveres kjøper
- ved hel ødeleggelse; er ødelagt
- ved kondemnering; når eieren ved objektiv konstaterbar handling oppgir eiendomsretten til formuesobjektet eller ødelegger det
- ved valutatap på fordring/gjeld; når fordringen eller gjelden innfris, eventuelt ved delvis innfrielse; for den del som innfris

12.3 Tap på driftsmidler

Tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a–d og j fradragsføres ved fortsatt avskrivning på saldo.

Tap ved realisasjon av

- driftsmidler i saldogruppe e-i, og
- driftsmidler som ikke saldoavskrives

skal overføres gevinst- og tapskonto, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

12.4 Kundefordringer

Om når det foreligger endelig konstatert tap på kundefordringer i virksomhet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.1.

Om adgang til fradrag for urealisert tap på kundefordringer i virksomhet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.4.

12.5 Tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta

Om adgang til fradrag for urealisert tap i virksomhet på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se emnet «Valutagevinst/-tap».

13 Flere kommuner

Om hvilken kommune tapet skal komme til fradrag, se emnet «Skattestedet».

Taushetsplikt

- *Lignl. § 3-4, § 3-13 og § 8-8.*
- *Lov om folkeregistrering 16. januar 1970 nr. 1 § 13.*

1 Generelt

Personer som er knyttet til ligningsetaten som ansatt, innehaver av verv eller som oppdragstaker har som utgangspunkt taushetsplikt om det de i sitt arbeid, oppdrag eller verv får vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold, jf. lignl. § 3-13.

Taushetsplikten innebærer for det første at det ikke aktivt, skriftlig eller muntlig, kan gis taushetsbelagte opplysninger til uvedkommende. For det annet må taushetsbelagte opplysninger behandles og oppbevares på forsvarlig måte slik at det ikke oppstår risiko for at uvedkommende får tilgang til dem. Ved oversendelse av dokumenter med taushetsbelagte opplysninger skal telefaks og usikret e-post ikke brukes. Skal dokumenter, herunder kladdeark og andre interne notater med taushetsbelagte opplysninger kastes, må det påses at det skjer på en slik måte at det ikke oppstår risiko for at

uvedkommende får anledning til å plukke dem opp. Videre må det vises stor forsiktighet når taushetsbelagte opplysninger omtales muntlig.

Det må påses at utenforstående ikke blir gitt anledning til å overhøre samtaler, f.eks. ved samtale i ekspedisjonen. Skal taushetsbelagte opplysninger omtales i en telefonsamtale, må en først forsikre seg om at en snakker med rette vedkommende. Hvis det skal gis opplysninger til aviser og andre utenforstående, f.eks. gjennom foredrag og artikler, må opplysningene gis på en slik måte at enkeltskattytere ikke kan identifiseres.

Foreligger det tvil om opplysningene omfattes av taushetsplikten, må opplysninger ikke gis før forholdet er avklart.

Bestemmelsene om taushetsplikt må ses i sammenheng med bestemmelsene om innsynsrett i lignl. § 3-4 og § 8-8. Se emnene «Innsynsrett – allmennheten» og «Innsynsrett – egne forhold».

2 Hvem har taushetsplikt

Taushetsplikt har

- tjenestemenn i ligningsforvaltningen
- medlemmer av nemnder
- engasjerte revisorer
- særskilt oppnevnte takstmenn, og
- andre personer som medvirker ved ligningsarbeidet og den dertil knyttede kontroll.

Som «tjenestemenn» anses også ekstrahjelp, vikarer og andre midlertidige ansatte. Også rengjøringspersonell, vaktmestere og andre som mer tilfeldig kan få kjennskap til ligningsopplysninger skal ha undertegnet taushetserklæring og har den samme taushetsplikt.

Dessuten gjelder taushetsplikten for alle personer og institusjoner som får ligningsopplysninger, se for øvrig pkt. 6.3.

Bestemmelsene om taushetsplikt gjelder også etter at man har fratrådt stillingen/utført vervet/oppdraget.

3 Brudd på taushetsplikten

Taushetsplikten må tas meget alvorlig. Brudd på taushetsplikten kan medføre ordensstraff, avskjed og straffansvar, jf. lov 20. mai 1902 nr. 10 (straffeloven) § 121 og § 324.

4 Taushetserklæring

Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen skal avgi taushetserklæring før de begynner sitt arbeid, jf. lignl. § 3-13 nr. 1 annet punktum. «Erklæring om taushetsplikt» eller «Erklæring om taushetsplikt for eksterne» benyttes. Taushetsplikten gjelder imidlertid uavhengig av om man har underskrevet taushetserklæring.

5 Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter

Taushetsplikten omfatter opplysninger som man får kjennskap til under utførelsen av sitt arbeid for ligningsmyndighetene og som ellers ikke er offentlig kjent, så som opplysninger om noens

- formues- eller inntektsforhold, f.eks. om hvem som er eier av en eiendom
- økonomiske eller bedriftsmessige forhold (f.eks. opplysning om produksjons- eller salgsmetoder, rabattordninger, kundekrets osv.)
- personlige forhold, (f.eks. opplysninger om familieforhold, sykdom, alkoholmisbruk, vandel osv.).

Som «personlige forhold» regnes ikke opplysninger om fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted med mindre opplysningene røper et klientforhold e.l. som må anses personlig, se FIN 28. april 1986 i Utv. 1986/313. Etter folkeregisterloven § 13 annet ledd kan opplysninger om fødested, fødselsdato og personnummer, bopel og i særlige tilfeller sivilstand bare gis til personer som har et begrunnet behov for opplysningene for å ivareta sine lovmessige rettigheter

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

og plikter. Opplysninger om statsborgerforhold er etter folkeregisterloven underlagt taushetsplikt.

6 Hvem taushetsplikten gjelder overfor

6.1 Hovedregel

6.1.1 Generelt

Taushetsbelagte opplysninger må som hovedregel ikke gis til uvedkommende. Om unntak, se nedenfor.

6.1.2 Hvem er uvedkommende

Som et utgangspunkt er alle personer uvedkommende, utenom skattyter personlig og de personer innen skatteetaten som er involvert i saken.

Skattyter er aldri uvedkommende for opplysninger som gjelder ham personlig. Det samme gjelder skattyters fullmektig så langt fullmakten rekker og for de år fullmakten gjelder, se for øvrig emnet «Fullmektig».

Skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold. Unntak gjelder hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning, se for eksempel Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf. lignl. § 3-13 nr. 4.

I saker hvor ligningsmyndighetene bruker opplysninger fra tredjepersoner som sammenligningsgrunnlag ved fastsetting av armlengdepris etter sktl. § 13-1, kan det være aktuelt å nekte en part innsyn i sammenligningsgrunnlaget etter reglene om taushetsplikt, se emnet «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.3.

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder ligningen, se nærmere pkt. 6.5.14.

Som et utgangspunkt er også andre offentlige etater uvedkommende. I forhold til reglene om taushetsplikt skal for eksempel ligningsmyndighet og folkeregistermyndighet anses som to atskilte myndighetsområder.

Om unntak fra dette utgangspunkt, se nedenfor.

6.2 Unntak fra taushetsplikten

Innholdet i skattelister som legges ut til offentlig ettersyn og senere endringer i disse er unntatt fra taushetsplikt. Se for øvrig pkt. 6.5.6.

Taushetsplikten etter lignl. § 3-13 nr. 1 er ikke til hinder for at også andre opplysninger gis til

- offentlige myndigheter som kan ha bruk for opplysningene i sitt arbeid med skatter, toll, avgifter (med avgifter menes først og fremst offentlige avgifter som klart bærer preg av å være indirekte skatter), trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav a
- offentlige myndigheter for bruk ved håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen eller aksjeselskaper (disse unntak vil bl.a. angå Arbeidstilsynet, Finanstilsynet og Justisdepartementet), jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b
- offentlige myndigheter som reviderer offentlig virksomhet (dette unntaket vil først og fremst omfatte Riksrevisjonen, fylkesrevisjon og kommunerevisjon), jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b
- Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b
- offentlige myndigheter for bruk til statistikkformål, (f.eks. Statistisk sentralbyrå), jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav c
- offentlige myndigheter (f.eks. myndighet som nevnt i lignl. § 6-13) når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav d
- offentlig opprettet granskningskommisjon, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav e
- namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav i

- andre i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i lov 6. juni 1997 nr. 35 om Oppgaveregister, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav j
- andre ifølge lovpåbud som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikt ikke skal være til hinder for å gi opplysninger, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav h
- politi eller påtalemyndigheten til bruk i straffesak, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav f
  - ved overtredelse av skattelovgivningen, herunder medregnet den del av folketrygdloven som administreres av skatteetaten, merverdiavgiftsloven, samt regnskaps- og revisjonslovgivningen, jf. Innst. O. nr. 46 (1991-92) s. 20. Opplysningene må i utgangspunktet knytte seg til skattyter som er mistenkt i straffesaken. For å belyse den mistenkte skattyters straffbare forhold kan det også kreves opplysninger om andre skattytere enn den mistenkte
  - ved overtredelse utenfor skatteetatens forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Hvorvidt det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om et straffbart forhold vil bero på en konkret sannsynlighetsvurdering. I vurderingen inngår en bedømming av graden av mulighet/sannsynlighet for at det foreligger et straffbart forhold. Skattemyndighetene bør som et utgangspunkt ha opplysninger av en viss troverdighet om arten og omfanget av det straffbare forholdet, og helst noen avgrensninger knyttet til når og hvor det straffbare forhold har funnet sted, før det gis opplysninger til politi eller påtalemyndighet. Det kreves ikke at mistanken retter seg mot en bestemt person. Hvilken sannsynlighetsgrad som bør kreves vil særlig variere med hvor alvorlig det mulige straffbare forholdet er. Ved et mulig alvorlig straffbart forhold kreves det mindre grad av sannsynlighet enn ved et forhold av alminnelig karakter, se Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 8.3.4.2. Også «rimelig grunn til mistanke» om planlegging eller forberedelser til en svært alvorlig straffbar handling kan videreformidles til politi eller påtalemyndighet. Uavhengig av strafferamme kan det gis opplysninger om samlet bruttobeløp og nettobeløp i alminnelig inntekt, bruttoformue og gjeld til bruk under utmåling av straff eller erstatning i alle straffesaker.
  - I skatteavtalene vil det vanligvis være fastsatt at opplysninger som er mottatt eller innhentet gjennom skatteavtalene bare skal kunne brukes i skattesaker. I så fall kan de ikke utleveres til politi eller påtalemyndighet i annet enn skattesak. Hvordan opplysninger mottatt gjennom skatteavtale kan brukes vil bero på en konkret tolkning av den enkelte skatteavtale, se Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 8.3.4.1.
- Økokrim etter anmodning grunnet en melding om mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav g. Ligningsmyndighetene behøver i disse tilfellene ikke foreta noen vurdering av om det foreligger en rimelig grunn til mistanke eller ikke. Opplysninger mottatt fra utenlandsk myndighet gjennom skatteavtale kan ikke utleveres til Økokrim i medhold av nevnte bestemmelse.
- finansinstitusjoner etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet, forsikringsvirksomhet etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. og kredittopplysningsvirksomhet kan gis opplysninger om fødselsnummer for personlig skattyter eller organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, navn, adresse, skatteklasse, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. lignl. § 3-13 nr. 6. Med kredittopplysningsvirksomhet menes virksomhet som består i å gi meddelelse som belyser kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene skal følge reglene i lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven). Henvendelser om distribusjon skal rettes direkte til det foretak som etter avtale med Skattedirektoratet skal effektuere bestillingen
- fellesorganet etter lov 19. februar 2010 nr. 5 (AFP-tilskottsloven) § 18, jf. lignl. § 3-13 nr. 7. Unntaket gjelder elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon (AFP). Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– pensjonsinnretning som har offentlig tjenestepensjon, jf. lignl. § 3-13 nr. 8. Unntaket gjelder elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen. Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene. Foruten disse unntakene kan Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, uten hensyn til taushetsplikt gi opplysninger
– til forskningsformål (det kan knyttes vilkår til slike opplysninger), jf. lignl. § 3-13 nr. 3, jf. fvl. § 13 d
– som vitneprov eller dokumentfremlegging under rettergang, jf. lov 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven) § 22-3 annet ledd og lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 118

Selv om opplysninger som ønskes utlevert ikke er taushetsbelagt, innebærer ikke det at det foreligger krav på å få utlevert opplysningene. Det skal ikke gis opplysninger utover det mottakeren har behov for i sitt arbeid, med mindre skattyter har gitt fullmakt til å innhente disse opplysninger.

6.3 Plikt til å opplyse om taushetsplikt

Ligningsmyndighetene kan i visse tilfelle gi taushetsbelagte opplysninger til andre, se ovenfor. Taushetsplikten vil da gjelde tilsvarende for den som mottar opplysningene. Den som gis taushetsbelagte opplysninger skal gjøres oppmerksom på at vedkommende har taushetsplikt for disse opplysningene med mindre mottakeren allerede har taushetsplikt etter tilsvarende lovbestemmelse, jf. lignl. § 3-13 nr. 4 annet punktum.

6.4 Opplysninger som bør gis uoppfordret

Når ligningsmyndighetene kan gi opplysninger på forespørsel fra annen offentlig myndighet, bør det gis opplysninger på eget initiativ, når den offentlige myndigheten vil ha behov for dette i sin myndighetsutøvelse. Dette vil f.eks. gjelde opplysninger til NAV når skattyter har hatt arbeidsinntekt i samme tidsrom som han har mottatt arbeidsavklaringspenger, sykepenger, uføretrygd eller dagpenger under arbeidsløshet.

6.5 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

6.5.1 Administrasjonsbo

Om administrasjonsbo, se gjeldsforhandlingsbo.

6.5.2 Advokat

Advokat som opptrer på vegne av skattyter kan gis opplysninger så langt fullmakten rekker. Nærmere om fullmaktsforhold, se emnet «Fullmektig».

Likeledes kan en advokat som opptrer på det offentliges vegne i skattesaker kreve å få fremlagt alle ligningsdokumenter som har betydning for saken.

6.5.3 Akkordbo

Om akkordbo, se pkt. 6.5.33.

6.5.4 Aksjeselskap og aksjonærer mv.

Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets ligning, herunder ligningsmyndighetenes grunnlag for verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskap f.eks. ved dets ordfører. Derimot kan slike opplysninger ikke gis til personer bare på grunn av at de er aksjonærer i selskapet.

Opplysninger om alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre.

Aksjeverdsetting for ikke børsnoterte aksjeselskaper kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre, f.eks. banker.

6.5.5 Aksjonærregisteret

Opplysninger som er innrapportert til aksjonærregisteret, og som i følge aksjeloven § 4-6 eller allmennaksjeloven § 4-5 skal være offentlig tilgjengelig i det enkelte selskaps aksjeeierbok eller aksjeeierregister, er ikke underlagt taushetsplikt. Se

Sivilombudsmannens uttalelse i sak 2015/905, se www.sivilombudsmannen.no/uttalelser.

6.5.6 Allmennheten

Uten hinder av taushetsplikten kan det gis opplysning om ligningsfastsetting slik det fremgår av utlagte skattelister og senere endringer i disse. Dette gjelder også etter at skattelistene ikke lenger ligger ute. Opplysningene fra skattelisten er underlagt taushetsplikt inntil den er utlagt. Om allmennhetens innsynsrett i skattelistene, se emnet «Innsynsrett – allmennheten».

Ligningsattester og opplysninger om ligningsfastsetting som skattekontorene gir til personer eller institusjoner skal bygge på de siste fastsettinger. Det skal således tas hensyn til endring i fastsettingene som er foretatt selv om disse endringene ikke kommer til uttrykk i offentlige utlagte skattelister.

6.5.7 Arbeidstilsynet

Direktoratet for arbeidstilsynet har rett til de opplysninger som er nødvendige for behandling av saker etter lov 14. desember 1973 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs (lønnsgarantiloven) og for behandling av saker om arbeidsmiljø.

6.5.8 Arbeids- og velferdsetatens innkrevningssentral

Arbeids- og velferdsetatens innkrevningssentral kan i sitt arbeid med innkreving av underholdsbidrag kreve spesifiserte opplysninger om en bidragsyters formues- og inntektsfastsettinger så vel for siste års ligning som for tidligere år, jf. lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. § 21 første ledd.

6.5.9 Arveavgiftsmyndighetene

Arveavgiftsloven er opphevet med virkning for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere og arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere. I en overgangsfase må man imidlertid fortsatt forholde seg til arveavgiftslovens bestemmelser.

I forhold til reglene om taushetsplikt skal ligningsmyndighet og arveavgiftsmyndighet anses som to atskilte myndighetsområder.

Arveavgiftsmyndigheten kan kreve at ligningsmyndighetene gir alle de opplysninger som står til rådighet vedrørende arvinger/arvelater, og vedrørende enhver navngitt person, selskap mv. som er eller formodes å være giver eller gavemottaker.

Tingretten (skifteretten) er også avgiftsmyndighet i dødsbo som står under tingrettens behandling, jf. arveavgiftsloven § 24.

6.5.10 Arvinger/bobestyrer/dødsbo

Fra dødsfallstidspunktet og frem til formell beslutning om skifteform foreligger, kan lensmenn, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett gis opplysninger om innholdet i avdødes ligning til bruk i skiftesak. Innsynsadgangen gjelder for eksempel utskrift av sist foretatte ligning, selvangivelse med vedlegg, grunnlag for årets ligning, ligningsvedtak mv. Det samme gjelder for avdødes ektefelle. Innsynsretten gjelder også for samboer som har rett til å sitte i uskifte, jf. arveloven § 28 g tredje ledd, og arving (som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd) når de kan vise til et «saklig behov» for innsyn. Om det foreligger et «saklig behov» må vurderes konkret av ligningsmyndighetene, for eksempel på grunnlag av at vedkommende legger frem kopi av testament eller attestasjon fra tingretten. Saklig behov kan for eksempel også foreligge i forbindelse med søknad om stønad til begravelse. En samboer som krever innsyn vil her ha bevisbyrden for at det forelå et samboerskap som gir rett til innsyn, se Ot.prp. nr 73 (2007-2008) pkt. 10.4.

Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav k. Det er ikke adgang til å gi ut avdødes ligningsopplysninger til representant for utenlandske dødsbo etter lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav k. Utleveringsadgang må i slike tilfeller vurderes etter lignl. § 3-13 nr. 1.

Om ektefelles innsynsrett, se pkt. 6.5.17. Om vilkår for samboers rett til å sitte i uskifte, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.5.

6.5.11 Bidragsfogden

Om taushetsplikt i forhold til Arbeids- og velferdsetatens innkrevningssentral, se pkt. 6.5.8.

6.5.12 Bobestyrer

Om bobestyrer, se pkt. 6.5.1, pkt. 6.5.10, pkt. 6.5.33 og pkt. 6.5.43.

6.5.13 Deltakerlignet selskap

Daglig leder/styre i deltakerlignet selskap har krav på opplysninger som gjelder fastsetting av selskapets formue og inntekt, og fordelingen mellom deltakerne. Ansvarlige deltakere i deltakerlignet selskap har krav på innsyn i de ligningsdokumenter som vedrører fastsetting og fordeling av alminnelig inntekt, inntekt ved utdeling (deltakermodellen) og formue fra selskapet.

6.5.14 Domstolene

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder ligningen. Taushetsplikten er således ikke til hinder for at tjenestemenn i skatteetaten forklarer seg for retten om det de i sitt arbeid har fått vite om skattyters formues- og inntektsforhold, samt om skattyters øvrige økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Dette gjelder også opplysninger som skriver seg fra andre enn skattyter personlig, for eksempel fra boksettersyn hos skattyters medkontrahent, oppdragsgiver eller lignende, se FIN 12. april 1994 i Utv. 1995/463. Det kan bare gis opplysninger som er relevante for saken.

Det kan også gis opplysninger om tredjemann som ikke er part i saken, så sant det foreligger en ligningsrelevant forbindelse mellom skattyter og tredjemann. Dette gjelder for eksempel opplysninger om et selskap hvor partene i saken er deltakere, se FIN 12. april 1994 i Utv. 1995/462. Opplysningene må i alle tilfeller være relevante for saken.

Adgangen til å legge frem opplysninger om tredjemann er den samme selv om vedkommende er død.

Det kan ikke legges frem opplysninger om helt utenforstående tredjemann, f.eks. til sammenligning, med mindre tredjemann personlig eller Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, samtykker etter lov 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven) § 22-3 annet ledd eller lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 118, eller opplysningene kan anonymiseres slik at de ikke kan tilbakeføres til bestemte skattytere. Se FIN 20. desember 2001 i Utv. 2002/182.

I saker som ikke gjelder skatt gjelder taushetsplikten som utgangspunkt fullt ut i forhold til domstolene. Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, kan imidlertid samtykke til at det gis opplysninger som vitneprov eller dokumentfremlegging under rettergang, jf. tvisteloven § 22-3 annet ledd og straffeprosessloven § 118.

6.5.15 Dødsbo

Om dødsbo, se pkt. 6.5.10.

6.5.16 Eiendomsmeglere

Eiendomsmeglere kan ikke få oppgitt ligningsverdien på en fast eiendom med mindre de har fått fullmakt fra eieren, se emnet «Fullmektig». Dette gjelder selv om eiendomsmeglere ved lov er pålagt å oppgi ligningsverdien til kjøper.

6.5.17 Ektefelle

Reglene om ektefeller gjelder tilsvarende for registrerte partnere, men ikke for meldepliktige samboere. Se pkt. 6.5.61.

En ektefelle har rett til opplysninger om, eller kopi av den annen ektefelles selvangivelse og ligning, uansett ligningsmåte, dersom det anses nødvendig for å vurdere den annen ektefelles økonomiske stilling, se lov 4. juli 1991 nr. 47 (ekteskapsloven) § 39.

En ektefelle har rett til opplysninger som nevnt ovenfor selv om det gjelder en ligning eller selvangivelse fra år før ekteskapsinngåelsen. Forutsetningen er at ektefellen sannsynliggjør at de opplysninger som ønskes innhentet er nødvendige for vurderingen av ektefellenes økonomiske stilling og for underholdsplikten.

Er ektefellene skilt kan det ikke gis opplysning om forhold som gjelder årene etter skilsmisseåret, men derimot kan det gis opplysninger om tidligere år, se ovenfor.

6.5.18 Finansdepartementet

Finansdepartementet kan gis alle opplysninger som det har behov for i sitt arbeid.

6.5.19 Finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet

Om opplysninger til finansinstitusjoner, forsikringsselskaper og kredittopplysningsforetak, se pkt. 6.2.

6.5.20 Finanstilsynet

Finanstilsynet kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid som nevnt i lignl. § 3-13 nr. 2.

6.5.21 Fiskarmanntalet

Ligningsmyndighetene plikter å gi manntallsfører for fiskarmanntalet, dvs. regionkontorene i Fiskeridirektoratet, nødvendige opplysninger for føring av manntall for fiskere og fangstmenn, jf. forskrift 18. desember 2008 nr. 1436 om føring av manntal for fiskarar og fangstmenn gitt med hjemmel i lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere § 4.

6.5.22 Fiskesalgslag

Fiskesalgslag som skal innkreve produktavgift, jf. ftrl. § 23-5, kan gis taushetsbelagte opplysninger som de har bruk for under sitt arbeid med innkreving av avgifter.

6.5.23 Folkeregistermyndigheten

Folkeregistermyndigheten har krav på alle opplysninger som anses nødvendig for folkeregistreringen, jf. lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering § 12.

6.5.24 Foreldre

Foreldre som har foreldreansvar kan gis opplysninger vedrørende egne barn som er under 18 år (umyndige) på det tidspunktet opplysningene gis. Dette gjelder uansett om barna lignes særskilt eller under ett med foreldrene.

6.5.25 Forening

Medlemmer av en forenings hovedstyre og forretningsfører kan gis opplysninger om ligningen av foreningens skattepliktige virksomhet og andre forhold som vedrører foreningen.

6.5.26 Forskere

Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt Finansdepartementet, kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål. Det kan knyttes vilkår til slikt vedtak. Blant annet kan det gis bestemmelser om hvem som skal være ansvarlig for opplysningene, hvem som skal ha adgang til dem og krav som stilles til oppbevaringen av utlånt materiale. Se ligningsloven § 3-13 nr. 3.

6.5.27 Forsvaret

Ligningsmyndighetene plikter å gi vernepliktsverket og heimevernsdistriktene de opplysninger, oppgaver og attestasjoner som de har bruk for i forbindelse med utskriving,

rulleføring og innkalling av mannskaper, jf. lov 17. juli 1953 nr. 29 (vernepliktsloven) og lov 17. juli 1953 nr. 28 (heimevernloven).

6.5.28 Forsynings- og beredskapsmyndighetene

Ligningsmyndighetene plikter å gi forsynings- og beredskapsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for deres virksomhet etter lov 14. desember 1956 nr. 7 om forsynings- og beredskapstiltak § 14 første ledd bokstav a, jf. lovens § 12 og § 13.

6.5.29 Fullmektig

Om adgang til å gi opplysninger til en fullmektig, se emnet «Fullmektig».

6.5.30 Fylkesmannen

Fylkesmannen kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol iht. lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk mv. (alkoholloven).

Fylkesmannen kan få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp.

Fylkesmannen har rett til innsyn i opplysninger om personer under vergemål og om personer begjært satt under vergemål, når slikt innsyn er nødvendig for at fylkesmannen skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, jf. vergemålsloven § 54 tredje ledd.

6.5.31 Fylkesrevisjon

Fylkesrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av fylkeskommunens virksomhet i fylket.

6.5.32 Garantikassen for fiskere

Garantikassen for fiskere kan gis opplysninger som er nødvendige for kontroll i forbindelse med utbetaling av arbeidsledighetstrygd og garantilott.

6.5.33 Gjeldsforhandlingsbo

Tingrett (skifterett), eller bobestyrer/bostyre i gjeldsforhandlingsbo har ikke rett til å få se skyldnerens selvangivelse med vedlegg eller på annen måte få opplysninger om skyldnerens forhold, uten samtykke fra skyldneren.

Bostyremedlemmer som av andre grunner har tilgang til ligningsmaterialet (f.eks. skatteoppkreveren) kan ikke benytte opplysninger fra dette i bostyrearbeidet.

6.5.34 Gjeldsordning for privatpersoner

Privatperson som søker namsmyndighetene om gjeldsordning skal avgi erklæring om at namsmyndighetene kan gis opplysninger som er av betydning for en gjeldsordning. Skattekontoret skal derfor gi nødvendige opplysninger til dette formål.

Namsmyndighetene kan ikke gis opplysning om skyldners ektefelle uten særskilt erklæring fra denne.

6.5.35 Helse- og omsorgsdepartementet

Helse- og omsorgsdepartementet kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, se lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk (alkoholloven) § 1-15.

6.5.36 Helse- og sosialstyret, sosialtjenesten

Helse- og sosialstyret, samt sosialtjenesten, kan bare gis taushetsbelagte opplysninger i den utstrekning de trenger opplysningene i arbeidet med tildeling av offentlige midler eller i forbindelse med fastsetting av egenandel etter sosialtjenesteloven og helse- og omsorgstjenesteloven.

6.5.37 Husbanken

Husbanken kan få opplysninger som den kan ha bruk for i sitt arbeid med å yte bidrag eller tilskudd.

6.5.38 Innfordringsmyndighet for skatter og avgifter

Skatteoppkreveren i kommunen, innfordringsmyndigheten på skattekontoret og ordinær namsmann har i forbindelse med innfordring av skatt på formue og inntekt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift rett til å få alle opplysninger som fremgår av ligningsdokumentene og som det er behov for i innfordringssaken.

Innfordringsmyndigheten på skattekontoret kan gis alle opplysninger det er behov for ved innfordring av merverdiavgift.

6.5.39 Innkrevingssentralen

Se pkt. 6.5.65 og pkt. 6.5.8.

6.5.40 Justisdepartementet

Justisdepartementet kan få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav a.

6.5.41 Kommunen og dens organer

Det kan gis opplysninger som er nødvendig for at skatteutvalget kan ta standpunkt til en søknad om betalingsutsettelse, betalingsnedsettelse eller ettergivelse av skatt, jf. sktbl. § 15-1.

Kommunen kan gis opplysninger den kan ha bruk for i sitt arbeid med skatt, avgift, tilskudd eller bidrag. Skattekontoret skal gi eiendomsskattekontoret alle opplysninger det har og som er nødvendig for utskriving av eiendomsskatten (se lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunene § 18 og § 33).

Kommunerevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av kommunens virksomhet.

Videre kan kommunene gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, jf. lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk mv. (alkoholloven) § 1-15.

Om skatteoppkreveren i kommunen, se pkt. 6.5.38. Se også pkt. 6.5.36.

6.5.42 Konkurransemyndighetene

Konkurransemyndighetene har rett til nødvendige ligningsopplysninger for å kunne utføre sine oppgaver, jf. lov 5. mars 2004 nr. 12 (konkurranseloven) § 24. Konkurransemyndighetene omfatter vedkommende departement og Konkurransetilsynet.

6.5.43 Konkursbo

Under behandling av et konkursbo, har bobestyreren eller skifteretten rett til å få opplysninger om konkursskyldnerens formues- og inntektsforhold uten hinder av taushetsplikten. Se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 101.

Det er ikke anledning til å gi opplysninger om konkursskyldnerens ektefelle.

Bobestyreren eller skifteretten har ikke rett til å få opplysninger om de personlige inntekts- eller formuesforhold til selskapets forretningsfører eller styremedlemmer ved et aksjeselskaps konkurs, se også FIN 23. juni 2004 i Utv. 2004/806.

6.5.44 Lånekassen

Lånekassen kan gis opplysninger, som den har bruk for i sitt arbeid, om søker/låntagers inntekt med eventuelt særfradrag, samt spesifikasjon av formue. Det kan også gis nødvendige opplysninger om ektefelles inntekt, samt foreldres inntekt og formue. Se lov 3. juni 2005 nr 37 om utdanningsstøtte § 23 og forskrift 8. juli 2005 nr 826 om innhenting av opplysninger punkt 4.

6.5.45 Massemedia

Massemedia kan ikke gis taushetsbelagte opplysninger, se for øvrig pkt. 6.5.6.

6.5.46 Mattilsynet

Mattilsynet kan gis taushetsbelagte opplysninger som er nødvendig for utøvelsen av sitt virke, se lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) § 23.

6.5.47 Merverdiavgiftsmyndigheten og tolletaten

Merverdiavgiftsmyndigheten og tolletaten kan gis alle opplysninger som de kan ha bruk for i sitt arbeid med merverdiavgiftskontrollen, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 16-3, § 12-1, samt § 12-2.

6.5.48 Namsmyndighetene

Opplysninger skal på anmodning gis til namsmyndighetene i saker om utlegg og arrest.

6.5.49 NAV/Trygderetten

NAV har med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 19 annet ledd, jf. ftrl. § 21-4, rett til å innhente de opplysninger som er nødvendige i forbindelse med behandling av søknader om stønad under arbeidsløshet.

NAV kan kreve alle opplysninger som finnes nødvendig for at de kan gjennomføre sine oppgaver, jf. ftrl. § 21-4, lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere § 29 og lov 3. desember 1948 nr. 7 om pensjonstrygd for sjømenn § 21. Trygderetten har ved anke den samme rett til opplysninger som folketrygdens organer.

6.5.50 Norges forskningsråd

Utveksling av opplysninger tilknyttet forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene kan skje uavhengig av taushetsplikt, jf. FSFIN § 16-40-11.

6.5.51 Offentlig oppnevnt granskningskommisjon

Granskningskommisjon, kontrollutvalg eller annet særskilt organ som er oppnevnt av Kongen, Stortinget, et departement eller en fylkesmann for å granske faktiske forhold med sikte på å avdekke lovbrudd eller kritikkverdige forhold, kan få utlevert opplysninger som er nødvendige for å utføre slikt arbeid, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav e.

6.5.52 Olje- og energidepartementet

Opplysninger som ligningsinstansene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikten gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet, f.eks. Olje- og energidepartementet. Dette gjelder i den utstrekning det er nødvendig for arbeid med å anslå fremtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget, jf. lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster § 6 a.

6.5.53 Oppdragsgiver

Etter reglene om partsoffentlighet i lignl. § 3-4 kan en oppdragsgiver i forbindelse med tvist om fastsetting av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget kreve å få vite om det utbetalte beløp er behandlet som virksomhetsinntekt for betalingsmottaker. Den som gir slike opplysninger skal imidlertid gjøre oppmerksom på at oppdragsgiveren plikter å bevare taushet om disse opplysningene, se FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52.

6.5.54 Pressen

Om taushetsplikt overfor pressen, se pkt. 6.5.45.

6.5.55 Påtalemyndigheten

Om opplysninger til påtalemyndigheten, se pkt. 6.2.

Påtalemyndigheten kan som ledd i etterforskning av sak om skatteunndragelse overlevere beslaglagte dokumenter til ligningsmyndighetene for vurdering av endringsligning og tilleggsskatt når dette skjer i påtalemyndighetens interesse. Dette gjelder også korrespondanse mellom advokat og klient der begge er mistenkt for samme forhold, se HRD i Utv. 2008/402 (Rt. 2008/158).

6.5.56 Registrerte partnere

Registrerte partnere har krav på opplysninger om den annen partners inntekts- og formuesforhold på samme måte som for ektefeller, se pkt. 6.5.17.

6.5.57 Rettshjelpsvirksomhet

Om rettshjelpsvirksomhet, se emnet «Fullmektig».

6.5.58 Revisor

Om taushetsplikt overfor revisor, se emnet «Fullmektig».

6.5.59 Riksrevisjonen

Riksrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved revisjon av offentlig virksomhet, se lov 7. mai 2004 nr. 21 om Riksrevisjonen § 12.

6.5.60 Salgs- og skjenkebevillingssaker

Bevillingsmyndigheten kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, se lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk (alkoholloven) § 1-15.

6.5.61 Samboere

Som hovedregel er det ikke anledning til å gi opplysninger om den ene samboeren til den andre samboeren. Dette gjelder også for meldepliktige samboere. Om unntak for gjenlevende samboer som har rett til å sitte i uskifte, se pkt. 6.5.10.

6.5.62 Sivilombudsmannen

Sivilombudsmannen kan kreve de opplysninger han måtte ha behov for under utførelsen av sitt verv, jf. lov 22. juni 1962 nr. 8 (sivilombudsmannsloven) § 7.

6.5.63 Skattyter samtykker

Dersom skattyter samtykker kan opplysninger vedrørende skattyters ligning gis uten hinder av taushetsplikten så langt samtykket rekker. Samtykke bør i alminnelighet foreligge skriftlig. Se også emnet «Fullmektig».

6.5.64 Skifteretten

Om skifteretten (tingretten), se avsnittene ovenfor om administrasjonsbo, arvinger/bobestyrer/dødsbo, gjeldsforhandlingsbo og konkursbo.

6.5.65 Statens innkrevingssentral

Opplysninger skal på anmodning gis til Statens innkrevingssentral som namsmyndighet i saker om utlegg og arrest.

6.5.66 Statistikk

Taushetsplikten er ikke til hinder for at ligningsdokumenter gis til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav c. Taushetsplikten omfatter heller ikke egne utarbeidede statistikker når det er klart at den enkelte skattyter ikke kan identifiseres.

6.5.67 Tingretten

Om tingretten, se avsnittene ovenfor om pkt. 6.5.1, pkt. 6.5.10, pkt. 6.5.33 og pkt. 6.5.43.

6.5.68 Utenlandske skattemyndigheter

Utenlandske skattemyndigheter har rett til ligningsopplysninger til bruk ved utskriving av offentlige skatter og avgifter for så vidt dette måtte være bestemt i overenskomst med vedkommende land, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 (dobbeltbeskatningsloven). Alle anmodninger om opplysninger fra utenlandske skattemyndigheter, og svar på slike anmodninger må sendes gjennom kompetent myndighet, dvs. Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller Skattedirektoratet. Dette gjelder også oversendelse av opplysninger til utenlandske skattemyndigheter uten at det foreligger en anmodning (spontane opplysninger). Se emnet «Utland – allment om skatteavtaler».

6.5.69 Verge

Vergen har rett til innsyn i opplysninger om de personer han er verge for, når slikt innsyn er nødvendig for at vergen skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, jf. vergemålsloven § 54 tredje ledd.

Tidfesting – allment

– *Sktl. kap. 14.*
– *FSFIN kap. 14.*

1 Oversikt

Reglene om hvilket inntektsår forskjellige inntekter og kostnader skal henføres til, kalles tidfestingsregler.

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader:

– kontantprinsippet for lønn, pensjon, mottatt underholdsbidrag og kostnader knyttet til slik inntekt. Kontantprinsippet gjelder også for gjeldsrenter til Lånekassen og for utbetalt underholdsbidrag, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet», og
– realisasjonsprinsippet for alle andre inntekter, kostnader og tap. Realisasjonsprinsippet gjelder også for foretak som har årsregnskapsplikt, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Om visse særlige tidfestingsregler i skatteloven for årsregnskapspliktige, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 11.

I tillegg er det særregler for enkelte inntekts- og kostnadstyper. Disse særreglene er behandlet i forskjellige emner i Lignings-ABC. For eksempel er saldoavskrivningsreglene behandlet i emnene om driftsmidler, reglene om gjennomsnittsligning for skogbruk er behandlet i emnet «Skogbruk», mens reglene om betinget skattefritak er behandlet i emnet «Betinget skattefritak».

Hvilke regler for tidfesting som skal brukes, må i prinsippet vurderes særskilt for hver enkelt inntekt og kostnad. Et skattesubjekt vil ofte ha inntekter og/eller kostnader som følger forskjellige regler for tidfesting. En lønnstaker skal for eksempel følge kontantprinsippet for lønn og renter av gjeld til Lånekassen, og realisasjonsprinsippet for renter av annen gjeld.

Reglene om tidfesting gjelder både ved fastsetting av alminnelig inntekt og personinntekt.

Om forholdet mellom tidfesting og innvinning i forbindelse med realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 2.2.

2 Inntektsperioden

2.1 Generelt

Inntektsåret (perioden) er normalt 12 måneder. Inntektsåret kan være kortere, f.eks. ved overgang til nytt regnskapsår for årsregnskapspliktige, men aldri lengre. Inntektsperioden følger i alminnelighet kalenderåret.

Om inntektsperioden for personlige skattytere som flytter til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.

2.2 Avvikende regnskapsår

Om avvikende regnskapsår, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 11.2.

Tidfesting – kontantprinsippet

– *Sktl. § 14-3 og § 14-20 tredje ledd.*
– *FSFIN § 14-3.*

1 Generelt

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler), se emnet «Tidfesting – allment». I dette emnet behandles reglene om hvilke skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader som skal tidfestes etter kontantprinsippet. Spørsmål om en inntekt er skattepliktig eller en kostnad er fradragsberettiget behandles ikke i dette emnet.

2 Området for kontantprinsippet

2.1 Generelt

Følgende inntekter og kostnader skal som hovedregel tidfestes etter kontantprinsippet:

– arbeidsinntekt når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig virksomhet, samt kostnader knyttet til erverv av slik arbeidsinntekt, jf. sktl. § 14-3 første og tredje ledd
– pensjon, jf. sktl. § 14-3 første ledd
– underholdsbidrag og lignende, jf. sktl. § 14-3 første ledd
– trygdeytelser, jf. sktl. § 14-3 første ledd
– renter av lån i Lånekassen, se sktl. § 14-20 tredje ledd, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd
– inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnt i mval. § 3-7 fjerde ledd, og kostnader knyttet til erverv av slik inntekt, jf. sktl. § 14-3 annet ledd, se emnet «Kunstnere».

Se for øvrig nedenfor.

Om særregler for tidfesting som avviker fra kontantprinsippet for slike inntekter og kostnader, se pkt. 2.8.

2.2 Arbeidsinntekt

2.2.1 Bruttoinntekt

Lønnsinntekt skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3. Det samme gjelder annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig virksomhet. Erstatning som trer i stedet for ytelser som skattlegges etter kontantprinsippet, skal også skattlegges etter kontantprinsippet. Om skillet mellom lønnsinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment». Om kontantprinsippets innhold, se pkt. 3. Om hva som regnes som lønn eller likestilt med lønn, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser».

2.2.2 Kostnader

Kostnader til erverv av lønn og likestilte inntekter (se ovenfor) tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eksempler på slike kostnader er merkostnader til kost og losji mv., fagforeningskontingent og kostnader til flytting, verktøy, uniform, kontor og faglitteratur.

2.3 Livrente mv.

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Skattepliktig premie til kollektiv livrente i arbeidsforhold tidfestes det året arbeidsgiver foretar innbetalingen, jf. sktl. § 14-3 første ledd annet punktum.

2.4 Pensjoner

Pensjoner tidfestes etter kontantprinsippet hos pensjonisten, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Dette gjelder også private pensjoner, herunder pensjonsordning ved salg av formuesobjekt. Om særlige regler ved etterbetaling av pensjoner, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

Om hva som regnes som pensjon, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser» og emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

2.5 Trygdeytelser

Trygdeytelser tidfestes etter kontantprinsippet hos mottakeren, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Dette gjelder både trygdeytelser som erstatter lønn og trygdeytelser som erstatter virksomhetsinntekt.

2.6 Underholdsbidrag, føderåd, kår mv.

Underholdsbidrag, føderåd (kår) mv. og annen regelmessig understøttelse, tidfestes etter kontantprinsippet for mottakeren, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Fradrag for underholdsbidrag og andre regelmessige understøttelser etter sktl. § 5-42 tidfestes etter kontantprinsippet, dvs. ved betalingen, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd annet punktum. Fradrag for føderåd (kår) for yter tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2.

2.7 Renter av lån i Lånekassen

Fradrag for renter av lån i Lånekassen følger kontantprinsippet, se sktl. § 14-20 tredje ledd, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd.

2.8 Særregler

2.8.1 Ansattefond

Om tidspunktet for skattlegging av fordel ved ansattefond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460.

2.8.2 Bonus i forsvaret

Om bonus ved endt kontraktstid i Forsvaret, se emnet «Forsvarspersonell».

2.8.3 Driftsmidler i lønnet erverv

Om lønnstakers behandling av inngangsverdi og gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, se emnene om driftsmidler.

2.8.4 Etterbetaling av lønn/pensjon/trygdeytelser

Om fordeling ved etterbetaling av lønn og etterbetaling av pensjoner og trygdeytelser gjennom trygdekontorene, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

2.8.5 Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting til utlandet

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel feriepenger, salgsprovisjoner, styrehonorarer, bonusutbetalinger, sluttvederlag («fallskjermer») o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før skatteplikten til Norge etter intern rett opphører, skal tidfestes på tidspunktet for opphør av skatteplikten og beskattes i Norge, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav b. Det har ikke betydning

for skatteplikten om vederlagets størrelse først fastsettes lenge etter at arbeidet er utført, eller at vederlaget først skal utbetales en viss tid etter at arbeidet er utført. Dette kan være praktisk f.eks. ved bonusutbetalinger.

Foreldrepenger som utbetales etter at skatteplikten som bosatt i Norge har opphørt, kan ikke skattlegges.

2.8.6 Fond for idrettsutøvere

Om tidspunktet for skattlegging av idrettsinntekt innbetalt til eller utbetalt fra fond for idrettsutøvere, se emnet «Idrett».

2.8.7 Forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting fra utlandet

Forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres mens skattyter er skattemessig bosatt i Norge, skal tidfestes på det tidspunktet skatteplikten til Norge inntrer, selv om det er utbetalt tidligere, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder også når forskuddsbetalingen er godtgjørelse for personlig arbeid i senere år enn det året skatteplikten inntrer.

2.8.8 Kostnader knyttet til arbeidsinntekter ved inn- og utflytting til/fra Norge

Ubetalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som beskattes i Norge, kan fratrekkes på det tidspunktet skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører eller skattyter avslutter midlertidig opphold her med begrenset skatteplikt. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fratrekkes i det år skatteplikten inntrer, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav d.

2.8.9 Opsjoner i arbeidsforhold

Om tidspunktet for skattlegging av fordel/fradrag for tap ved opsjoner i arbeidsforhold, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

2.8.10 Stipend

Om tidfesting av stipend når utgiftene som stipendet skal dekke, ikke pådras samme år som stipendet utbetales, se emnet «Stipend».

3 Kontantprinsippets innhold

3.1 Bruttoinntekt

3.1.1 Generelt

Etter kontantprinsippet tidfestes inntekten (skattlegges) enten til

- det inntektsåret beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, herunder forskuddsbetaling, se nedenfor, eller
- det tidligere inntektsåret da det er adgang for skattyteren til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt.

Det er således ikke tilstrekkelig at fordelen er opptjent og at skattyteren har et ubetinget krav på å motta den på et senere tidspunkt.

3.1.2 Betalt i penger eller pengers verdi

Penger anses utbetalt/fordel anses erlagt når skattyteren selv eller hans representant som f.eks. kan være bankforbindelse, ansatt mv., har mottatt penger eller pengers verdi. Skattyteren må normalt anses å ha mottatt fordelen når han har fått den faktiske og/eller juridiske rådigheten over den.

Penger anses utbetalt/fordelen anses erlagt i penger eller pengers verdi på følgende tidspunkt:

- kontante penger, sjekker o.l. herunder utenlandsk valuta; når de er mottatt av skattyteren eller hans representant, f.eks. er kreditert hans konto
- gavesjekker; når skattyter har mottatt dem
- fysiske formuesobjekter (materielle verdier) som f.eks. løsøregjenstander, fast eiendom osv.; når skattyteren har fått rådighet over objektet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- ikke-fysiske formuesobjekter, herunder immaterielle verdier, i den utstrekning disse anses som et endelig oppgjør; når skattyteren har fått rådighet over dem
- aksjer som vederlag i arbeidsforhold; når den ansatte får råderett over eller rettigheter etter aksjene. Om når den ansatte får råderett, se FIN 2. mai 2003 i Utv. 2003/1464
- fordel ved kjøp til underpris av formuesobjekter som f.eks. bil; på det tidspunktet skattyteren mottar vedkommende formuesobjekt, ikke på det eventuelt senere tidspunktet da formuesobjektet selges
- bonuslønnsavtaler hvor utbetalingen er avhengig av kursutviklingen på underliggende aksje eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis); på det tidspunktet bonusen faktisk utbetales, se Ot.prp. nr. 1 (1997-98) side 65 (pkt. 19)
- fordel ved bruksrettighet, f.eks. fri bolig; etter hvert som skattyteren benytter seg av retten, dvs. etter hvert som skattyteren bor i boligen
- betaling av skattyterens kostnader, f.eks. betaling til forsikringsselskap av premie på livsforsikring som tilhører skattyteren; ved betalingen
- fordel ved ettergivelse av gjeld eller andre forpliktelser; når gjeldskravet frafalles av arbeidsgiver mv.
- fordring på penger; når skattyter har mottatt et omsetningsgjeldsbrev. Etter lov 17. februar 1939 nr. 1 om gjeldsbrev § 11 er følgende verdipapirer omsetningsgjeldsbrev:
  - gjeldsbrev som ikke sier hvem pengene skal betales til (ihendehavergjeldsbrev)
  - gjeldsbrev som lyder på navn med tillegget «eller ordre» e.l. (ordregjeldsbrev)
  - gjeldsbrev som gir pant i fast eiendom, skip eller annen innretning (pantobligasjon). Slike gjeldsbrev er likevel ikke omsetningsgjeldsbrev dersom de har tillegget «ikke til ordre» e.l.
  - gjeldsbrev som lyder på navn og sier det skal være omsetningsgjeldsbrev.

Penger anses ikke utbetalt når skattyteren har fått fordring på penger som ikke er knyttet til omsetningsgjeldsbrev. Det vil f.eks. gjelde når skattyteren har mottatt

- skjøte med panteforbehold
- enkle gjeldsbrev uten pantesikkerhet
- garanti for betaling fra f.eks. bank, forsikringsselskap mv.
- pantobligasjon som er gjort uomsettelig, f.eks. ved tillegget «ikke til ordre».

3.1.3 Kunne fått pengene utbetalt/fordelen erlagt

Forutsetningen for å skattlegge fordelen i et tidligere inntektsår enn det året skattyteren faktisk mottar fordelen, er at skattyteren kunne fått ytelsen tidligere.

Følgende betingelser må være oppfylt:

- Avtalt forfallstid må være inntrådt.
- Yteren (debitor) har erkjent forpliktelsen. Skattyteren kan ikke skattlegges dersom yteren nekter å utbetale ytelsen av grunner som skattyteren ikke kan rette opp av eget tiltak.
- Yteren (debitor) er i stand til å utbetale ytelsen. Gjelder det penger, kreves det at debitor er betalingsdyktig (søkegod).

Se også:

- LRD 2. september 2002 (Eidsivating) i Utv. 2002/1389 (Andel av ansattes lønn overført til trust hvor den ansatte selv bestemte hvordan midlene skulle plasseres. De ansatte kunne ikke ta ut innestående før arbeidsforholdet opphørte. Avkastningen av midlene ble ansett som fordel vunnet ved kapital og ikke som lønn, mens summen av arbeidsgivers innbetalinger til trusten ble tidfestet som lønn ved arbeidsforholdets opphør), og
- SKD 10. juli 2003 i Utv. 2003/1196 (Både arbeidsgiver og arbeidstaker skulle betale inn på forhånd bestemte beløp til et frivillig bonusprogram for ansatte. Arbeidstakeren skulle anses som eier av midlene og kunne selv bestemme plasseringen av midlene innenfor et utvalg av alternativer. Innestående med avkastning skulle betales ut ved fratreden. Da dette var en frivillig ordning, kom SKD til at arbeidsgivers bidrag

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skulle tidfestes som lønn på innbetalingstidspunktet. Avkastningen av midlene skulle skattlegges på arbeidstakers hånd.)

Forfaller ytelsen til betaling etter påkrav fra skattyteren, skal tidfesting skje på det tidligste tidspunktet skattyteren kunne ha fått betalingen. Det er som hovedregel uten betydning om skattyteren faktisk har rettet påkrav til debitor, se Riksskattestyrets utt. i Utv. 1966/523. Er det ikke avtalt noen forfallstid, kan det vanligvis rettes påkrav når ytelsen er opptjent, for eksempel når arbeidet er utført. Det må tas hensyn til den tiden debitor trenger til å effektuere betalingen.

I BFU 20/2011 kom SKD til at ansatte som skulle ta del i et incentivprogram, skulle beskattes for fordel ved opptjent andel på det tidligste tidspunktet de etter søknad kunne få rådighet over midlene, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

BFU 1/2012 gjaldt også en incentivordning. Her kunne utbetaling først skje når den ansatte var pensjonert og hadde oppnådd en viss alder. SKD kom til at den ansatte skulle skattlegges på det tidspunktet han eller hun fikk rådighet over midlene. Det var arbeidsgiverselskapet som gjennom en stiftelse skulle ha den fulle rådighet over både midlene og avkastningen fram til utbetalingstidspunktet.

3.1.4 Avtale om utsatt forfallstidspunkt

Partene står fritt til å avtale forfallstidspunktet for en ytelse. Det er også adgang til å inngå avtale om å endre et opprinnelig forfallstidspunkt, hvis dette gjøres før det opprinnelige forfallstidspunktet. Slike avtaler må som utgangspunkt legges til grunn ved skattleggingen. For eksempel kan arbeidstaker og arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold avtale at feriepenger skal utbetales året etter at arbeidsforholdet opphørte, se FIN 22. mars 1999 i Utv. 1999/988.

3.1.5 Forskuddsbetaling

Forskuddsbetaling som følger kontantprinsippet, skal tidfestes i det året skattyteren mottar forskuddet, selv om det ikke er opptjent. Det må imidlertid skilles mellom egentlig forskuddsbetaling og utbetalinger som har karakter av lån. Forskuddsbetaling av større beløp for en lengre periode vil ofte kunne anses som lån.

Er det ikke overveiende sannsynlig at et beløp tilsvarende hele forskuddet vil bli opptjent og at det derfor må skje en tilbakebetaling, bør skattlegging først finne sted etter hvert som forskuddet opptjenes.

3.2 Kostnader

3.2.1 Generelt

Etter kontantprinsippet kommer kostnader til fradrag i det inntektsåret de utredes/betales, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd. Det er ikke tilstrekkelig at kostnaden er pådratt eller påløpt og/eller forfalt.

Kostnaden anses utredet når skattyteren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten over ytelsen. Ved overføring fra konto, anses kostnaden utredet når beløpet er debitert skyldnerens konto.

3.2.2 Forskuddsbetaling

Forskuddsbetaling av kostnader føres normalt til fradrag i det året betaling skjer. Det må skilles mellom forskuddsbetaling og betalinger som har karakter av lån.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Tidfesting – realisasjonsprinsippet

– *Sktl. § 6-25, § 6-40 åttende ledd, § 14-1, § 14-2, § 14-4, § 14-5, §§ 14-20 til 14-23 og § 19-2 tredje ledd.*
– *FSFIN § 14-5.*

1 Innledning

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler). Dette er realisasjonsprinsippet og kontantprinsippet. Kontantprinsippet er behandlet i emnet «Tidfesting – kontantprinsippet». I dette emnet behandles hovedregelen (realisasjonsprinsippet) og enkelte særregler og unntak. Dette gjelder blant annet de særlige vurderingsreglene for årsregnskapspliktige skattytere i sktl. § 14-4 annet og tredje ledd, se pkt. 11. Andre særlige tidfestingsregler er behandlet andre steder i Lignings-ABC. I tillegg behandles reglene om inntektsperioden, herunder reglene om avvikende regnskapsår.

Realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel innebærer at en inntekt skal inntektsføres når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. En kostnad skal fradragsføres når det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Både for inntekter og kostnader er det uten betydning når betaling skjer.

Om forholdet mellom «realisasjon» som innvinnings-/oppofrelseskriterium og som tidfestingskriterium, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

2 Inntektsperioden

Inntektsåret (perioden) er normalt 12 måneder. Inntektsåret kan være kortere, men aldri lengre. Inntektsperioden følger i alminnelighet kalenderåret.

Om inntektsperioden for personlige skattytere som flytter til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.

Om adgang til avvikende regnskapsår for visse årsregnskapspliktige, se pkt. 11.2.

3 Anvendelsesområdet for realisasjonsprinsippet

3.1 Generelt

Realisasjonsprinsippet er hovedregelen for tidfesting av inntekter, kostnader, gevinster og tap, både i og utenfor virksomhet. Realisasjonsprinsippet skal anvendes i de tilfellene skatteloven ikke gir anvisning på at det skal gjelde andre tidfestingsregler, for eksempel kontantprinsippet som bl.a. gjelder for mottaker av lønn, pensjon, underholdsbidrag mv., se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

Inntekter og kostnader i virksomhet skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet uavhengig av om virksomheten bare er bokføringspliktig etter bokføringsloven eller om det også foreligger årsregnskapsplikt etter regnskapsloven. Den regnskapsmessige tidfestingen har som utgangspunkt ikke betydning for den skattemessige tidfestingen. Om unntak, se pkt. 11.

3.2 Særregler som omfatter alle skattytergrupper

Skatteloven har en del særregler som ikke er begrenset til spesielle skattytergrupper. Dette gjelder

– avskrivninger på driftsmidler i sktl. § 14-40 flg., se emnene om driftsmidler
– betinget skattefritak for gevinst etter reglene i sktl. § 14-70 flg., se emnet «Betinget skattefritak»
– fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 6-46, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon» og emnet «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon».
– gevinst og tap på finansielle instrumenter, se emnene om finansielle instrumenter

- gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel» og emnet «Gevinst- og tapskonto»
- gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)»
- renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, jf. sktl. § 6-40 åttende ledd, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3
- uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde»
- uttak av formuesobjekter og tjenester fra skattepliktig aktivitet, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

3.3 Særregler som gjelder skattytere som ikke har bokføringsplikt

For skattytere som ikke har bokføringsplikt er det særregler om tidfesting av misligholdte renter, jf. sktl. § 14-20, se emnene «Renteinntekter» og «Renter av gjeld».

3.4 Særregler for bokføringspliktige og årsregnskapspliktige skattytere

Skatteloven har noen særregler om tidfestingen som gjelder for bokføringspliktige, herunder årsregnskapspliktige skattytere. Dette gjelder

- vurdering av varebeholdning, jf. sktl. § 14-5 annet ledd, se emnet «Varebeholdning»
- tilvirkningskontrakter, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse»
- opp – eller nedskrivning av fordringer, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd, se emnet «Fordringer», og
- langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, jf. § 14-5 femte ledd, se emnet «Valutagevinst/-tap».

For enkeltpersonforetak er det bare inntekter og kostnader som etter bokføringsloven skal føres i regnskapet som omfattes av disse reglene.

3.5 Særregler som bare gjelder årsregnskapspliktige

For årsregnskapspliktige er det særregler om at den regnskapsmessige tidfestingen i visse tilfeller skal ha betydning for den skattemessige tidfestingen. Dette gjelder følgende inntektstyper:

- gevinst- og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, jf. sktl. § 14-4 annet ledd,
- gevinst- og tap på faste eiendommer tilhørende livsforsikringsselskaper mv., jf. sktl. § 14-4 tredje ledd, og
- finansieringsforetaks tap på utlån, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g.

Se nærmere under pkt. 11

3.6 Særregler om tidfesting for enkelte virksomheter

Noen virksomheter har særlige regler for tidfesting i skatteloven. Om de særlige reglene for

- vurdering av beholdninger av levende fisk mv. i fiskeoppdrett, se emnet «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)»
- skogbruk drevet som enkeltpersonforetak, se emnet «Skogbruk»
- reindrift og bierverv knyttet til denne drevet som enkeltpersonforetak, se emnet «Reindrift»
- pelsdyrnæring, se emnet «Pelsdyr»
- visse kunstnere, se emnet «Kunstnere».

Om visse tillempninger av tidfestingen for jordbruk, se emnet «Jordbruk – allment».

For skip og fiskefartøyer over 50 bruttoregistertonn gjelder det regler om avsetning til selvassuransefond ved kaskoforsikring, jf. sktl. § 8-6.

4 Tidfesting av løpende inntekter etter realisasjonsprinsippet

4.1 Inntekter som erverves fra andre

Inntekt som innvinnes ved overføring fra andre, tidfestes det året skattyter har fått en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen. Det er uten betydning når ytelsen etter avtalen skal betales eller når den faktisk betales. En forskuddsbetaling medfører således ikke at tidfestingen fremskyndes. Man kan heller ikke utsette inntektsføring ved å avtale at betaling skal skje etter at inntekten er opptjent.

I avtaler hvor løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får yteren et ubetinget krav på motytelsen slik at den tidfestes etter hvert som ytelsen presteres. Ved utleie av hus får for eksempel utleier først en ubetinget rett til husleien etter hvert som huset er stilt til disposisjon. Husleien skattlegges således i det året den opptjenes, uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

Spesielt om tidfesting av gevinst/tap ved renteswapavtaler, se emnet «Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap», pkt. 7.

4.2 Fordeler som innvinnes innenfor skattyters økonomi

Fordeler som ikke erverves fra andre, men som innvinnes innenfor skattyters økonomi, tidfestes når fordelen tilflyter skattyteren, jf. sktl. § 14-2 første ledd første punktum. Bestemmelsen har begrenset betydning og vil bare være aktuell hvor uttaksreglene ikke kommer til anvendelse, siden det gjelder særlige regler for tidfesting ved uttak, jf. emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 7.

4.3 Betingede inntekter

Betingelser som medfører at en inntekt kan falle bort dersom en fremtidig uviss hendelse inntrer (resolutiv betingelse), vil ikke utsette tidfestingen. Dette kan f.eks. være en kontraktsbestemmelse om at et kjøp av en landbrukseiendom kan heves dersom kjøperen ikke får konsesjon.

Kan en rettighet ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uviss betingelse inntrer (suspensiv betingelse), vil dette medføre at tidfestingen utsettes. Inntekten skal da tidfestes først når betingelsen inntrer, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntre er overveiende stor. Er f.eks. gjennomføringen av en avtale om kjøp gjort betinget av at kjøperen får konsesjon, vil overdragelsen bero på en suspensiv betingelse. Inntekter eller kostnader som avhenger av en betingelse som nærmest har karakter av en formsak, f.eks. tinglysning av et skjøte, anses likevel tidfestet når de øvrige vilkårene er oppfylt.

I en del tilfeller vil man ikke klart kunne klassifisere en betingelse som suspensiv eller resolutiv. Dette kan f.eks. gjelde betingelser oppstilt av en bank om at kunden bare nyter godt av en høyere rente dersom vedkommende unnlater å disponere over et innskudd i løpet av en gitt bindingstid. Slike betingelser utsetter normalt tidfestingen.

4.4 Inntekt som er tidfestet, men skattyter mottar aldri inntekten

Om tap av skattepliktig inntekt som er tidfestet, men ikke mottatt, se emnet «Tap», pkt. 10.

4.5 Tidfesting av ulike inntektstyper, alfabetisk ordnet

4.5.1 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av vedtak i generalforsamlingen eller kompetent organ i utenlandsk selskap, tas til inntekt i vedtaksåret. Dette gjelder uavhengig av når utbyttet faktisk utdeles, og uten hensyn til hvilket regnskapsår utbyttet gjelder for. I konsernforhold kan utbytte fra datterselskap være inntektsført i morselskapets regnskap for det året utbyttet er avsatt i datterselskapet. Utbyttet skal likevel tidfestes det året det besluttes utdelt.

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av en kapitalnedsettelse, tidfestes når beslutningen om kapitalnedsettelse trer i kraft, dvs. når melding om kapitalnedsettelsen er

registrert i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 12-6 nr. 3 og 4. Tilsvarende gjelder tilleggsvederlag i forbindelse med fusjon og fisjon, jf. asl. § 13-16 første ledd nr. 5 og § 14-8 første ledd og asal. § 13-17 nr. 5 og § 14-8 første ledd.

Overføringer til aksjonær mv. som ikke har grunnlag i en forutgående generalforsamlingsbeslutning, beskattes når det har oppstått en ubetinget rett til verdiene. Dette vil normalt være senest når aksjonæren har fått rådighet over verdiene. Gjelder det tjenester, foreligger det en ubetinget rett når aksjonæren gjør bruk av tjenesten. Tilsvarende gjelder hvis utbytte i forbindelse med kapitalnedsettelse utdeles før det er adgang til det etter aksjelovene, jf. ovenfor.

Utbytte tidfestes etter de vanlige reglene selv om det kan foreligge en betinget tilbakebetalingsplikt.

Om når utbytte er lovlig utdelt eller ikke, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 12.2.

Om betydningen av tilbakebetaling av ulovlig utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

4.5.2 Arbeider under utførelse

Skatteloven har regler om verdsetting av tilvirkningskontrakter i § 14-5 tredje ledd som gjelder for bokføringspliktige skattytere. Om disse og andre regler som gjelder for arbeider under utførelse, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

4.5.3 Avkastning av sparedel på livsforsikring

Om avkastning av sparedel av kapitalforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

4.5.4 Erstatning for løpende inntekt

Engangserstatning for løpende inntekt, f.eks. tapt leieinntekt for en begrenset periode, tidfestes i det året den erstatningsutløsende hendelsen finner sted (det året det oppstår en ubetinget rett til erstatning). Er erstatningssummens størrelse ikke endelig konstatert ved inntektsårets utgang, inntektsføres erstatningen etter hvert som erstatningens størrelse avklares.

4.5.5 Kraftforsyning – mer-/mindreinntekt i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet)

Om tidspunkt for beskatning av mer-/mindreinntekt i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet), se emnet «Kraftforetak», pkt. 8.2.2.

4.5.6 Postordresalg

Salg ved postoppkrav skal inntektsføres når varen hentes av kunden.

Ved postordresalg uten postoppkrav skal inntektsføringen skje når varen er kommet frem til kjøperen, ved vanlig postgang eller på utleveringstidspunktet.

Om tidfesting ved bruk av angrerett, se pkt. 4.5.9.

4.5.7 Rabatter

Det forekommer at rabatter/returprovisjoner mv. som godskrives kjøperen, etter inngått avtale først utbetales i et senere år. I disse tilfellene skal rabatten normalt henføres til det inntektsåret den er opptjent, selv om den først utbetales senere.

4.5.8 Renteinntekter

Renteinntekter tidfestes som utgangspunkt i samsvar med realisasjonsprinsippet etter hvert som renteterminen påløper. Om unntak for tidfesting av misligholdte renter på fordring utenfor bokføringspliktig virksomhet, se emnet «Renteinntekter».

4.5.9 Salg med angrerett

Inntektsføring av salgsvederlag kan ikke utsettes selv om det foreligger rett til retur etter bestemmelsene i lov om opplysningsplikt og angrerett mv. ved fjernsalg og salg utenfor fast utsalgssted (angrerettloven) 21. desember 2000 nr. 105. Først dersom det

foreligger krav om å omgjøre kjøpet før inntektsårets utgang, skal salgsvederlaget ikke inntektsføres. Dette gjennomføres ved at det utstedes kreditnota.

4.5.10 Skadeserstatning

Om tidfesting av skadeserstatning, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 7.

4.5.11 Stipend

Stipend tidfestes når det er oppstått en ubetinget rett til å få stipendet. Om tillempning av tidfesting for reise/studiestipend, se emnet «Stipend», pkt. 10.

4.5.12 Tilbakeholdt vederlag

I visse bransjer holder oppdragsgiveren tilbake en del av vederlaget til dekning av eventuelle garantiarbeider/ansvar. Denne delen av vederlaget skal tidfestes i det inntektsåret vederlaget er opptjent, selv om det først utbetales senere.

4.5.13 Tilskudd fra det offentlige

Tilskudd fra det offentlige tidfestes når det er oppstått en ubetinget rett til å få tilskuddet. Om tillempning av tidfesting for visse tilskudd i jordbruket, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 9.

4.5.14 Varelager

Om vurderingsregler for varelager i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «Varebeholdning».

4.5.15 Vederlagsfri bruk av andres eiendeler

Skattepliktig fordel ved vederlagsfri bruk av eiendel tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 tredje ledd, tas til inntekt etter hvert som bruken skjer.

5 Tidfesting av kostnader etter realisasjonsprinsippet

5.1 Generelt

Kostnader kommer til fradrag etter hvert som skattyter pådrar seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av når ytelsen etter avtalen skal betales (forfallstidspunktet) og uavhengig av når betaling faktisk skjer.

I avtaler hvor en løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får den forpliktede en ubetinget plikt til å svare motytelsen etter hvert som hovedytelsen presteres. Tidfestingen av motytelsen skal dermed skje etter hvert som hovedytelsen presteres. Ved leie av hus, får for eksempel leietaker først en ubetinget plikt til å svare husleie etter hvert som huset er stilt til disposisjon av huseieren. Eventuelt fradrag for husleie gis således i det året den påløper uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

5.2 Betingede kostnader

Betingelser som medfører at en kostnad faller bort dersom en fremtidig uviss hendelse inntrer (resolutive betingelser), utsetter ikke tidfestingen. Eventuelt fradragsført beløp skal føres til inntekt når betingelsen inntrer. Kan en forpliktelse ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uviss betingelse inntrer (suspensiv betingelse), skal kostnaden først tidfestes når betingelsen inntrer, se pkt. 5.3.

5.3 Plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden

Fremtidige forpliktelser til å utføre, unnlate eller tåle noe, anses ikke som ubetingede forpliktelser før tidspunktet for den aktuelle begivenheten har inntrådt. Ved inntektsfastsettingen skal en således se bort fra slike fremtidige forpliktelser, jf. sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder selv om det er helt klart at forpliktelsen vil inntre. Bestemmelsen gjelder alle typer plikter, både offentligrettslige og privatrettslige plikter. Den gjelder også uavhengig av om forpliktelsen i regnskapet er kostnadsført som en avsetning eller om det inntektsførte vederlaget for salg av en vare eller tjeneste er redusert med den fremtidige forpliktelsen (utsatt inntektsføring). Det har heller

ingen betydning hvilket regnskapsmessig prinsipp – for eksempel forsiktighetsprinsippet eller sammenstillingsprinsippet – som har begrunnet avsetningen/den utsatte inntektsføringen. Regelen gjelder for eksempel forpliktelser til å utføre garanti- og servicearbeider, etterarbeider, nedstengningskostnader, fremtidige kostnader som følge av fremtidig hjemfall av kraftverk osv., se for øvrig Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) pkt. 6.4.4.4. Slike kostnader vil dermed først kunne tidfestes når skattyteren oppfyller forpliktelsen.

5.4 Tidfesting av ulike kostnadstyper, alfabetisk ordnet

5.4.1 Arbeidsgivers tilskudd til pensjonsordning

Om fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

5.4.2 Avsetning til selvassuransefond ved kaskoforsikring av skip

Om fradragsrett for avsetning til selvassuransefond ved kaskoforsikring av skip, se sktl. § 8-6 og emnet «Fiske», pkt. 8.30.

5.4.3 Avskrivning på driftsmidler

Om fradrag for kostprisen på driftsmidler ved direkte kostnadsføring eller etter reglene om avskrivninger, se emnene om driftsmidler.

5.4.4 Fond for ansatte mv.

Ved overføring av midler til fond for ansatte vil det i første rekke være et spørsmål om arbeidsgiver med endelig virkning har gitt fra seg disposisjonsretten over midlene ved overføringen til fondet, slik at kostnaden anses pådratt, jf. sktl. § 6-1. Anses kostnaden pådratt ved overføringen til fondet, vil det normalt også foreligge en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden på dette tidspunktet, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

Hvis kostnaden ikke anses pådratt ved overføringen til fondet, vil det i alminnelighet heller ikke foreligge noen ubetinget forpliktelse for arbeidsgiver til å dekke kostnaden, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Tidspunktet for fradragsrett vil da først inntre når arbeidsgiver eller det fondet mv. som kan identifiseres med arbeidsgiver, med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten (eier- og disposisjonsretten) over midlene. Nærmere om fradrag for kostnader ved overføring til fond for ansatte mv., se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 3.5.

5.4.5 Kostnader til egen forskning og utvikling

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmiddel, kan ikke fradras direkte, jf. sktl. § 6-25, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

5.4.6 Kostnader til pass og stell av barn

Om tidfesting av kostnader til pass og stell av barn, se emnet «Foreldrefradrag», pkt. 10.

5.4.7 Kundefordringer

Om adgang til nedskrivning av kundefordringer i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «Fordringer».

5.4.8 Prosesskostnader i straffesak

Om tidfesting av fradragsberettigede prosesskostnader i straffesak, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.11.

5.4.9 Renter av gjeld

Om tidfesting av fradrag for renter av gjeld, herunder misligholdte og ettergitte renter, se emnet «Renter av gjeld».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om tidfesting av fradrag for renter av gjeld til Lånekassen, se emnet «Renter av gjeld».

5.4.10 Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler

Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan skattyter, som alternativ til direkte fradragsføring, velge å behandle som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, jf. sktl. § 6-40 åttende ledd. Se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3.

6 Tap

6.1 Generelt

Om tap ved realisasjon av formuesobjekt, se pkt. 8. Annet fradragsberettiget tap fradragsføres når det er realisert/endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2 og § 14-2 annet ledd. Se emnene «Tap» og «Fordringer».

6.2 Avsetning for tap på kundefordringer

Om avsetning for tap på kundefordringer i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.4.

7 Erverv av formuesobjekt

Vederlag (inngangsverdi/kostpris) ved erverv av formuesobjekter kan som hovedregel ikke fradragsføres i ervervsåret. Inngangsverdien føres til fradrag som en del av gevinstberegningen i det året skattyter har fått en ubetinget rett til salgsvederlaget, se pkt. 8, eventuelt gjennom årlige avskrivninger. Om avskrivningsreglene for driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

8 Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt

8.1 Generelt

Ved realisasjon i form av salg mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres gevinsten/tapet det inntektsåret skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. Dette vil normalt være det året eiendomsretten til formuesobjektet går over fra selger til kjøper mv., se emnet «Eierbegrepet». Det er uten betydning når vederlaget forfaller til betaling eller faktisk betales.

8.2 Betinget vederlag

Om tilfeller hvor det er knyttet betingelser til selve overdragelsen, se pkt. 4.3. Hvis kravet på en del av vederlaget bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig begivenhet inntrer (suspensiv betingelse), skal det ses bort fra det betingede vederlaget ved beregningen av gevinst eller tap. Eventuell senere økning av vederlaget som følge av at betingelsen inntrer, inntektsføres når betingelsen har inntrådt.

Om et tilfelle der usikkerheten bare knyttet seg til selve beregningen av vederlaget, se HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333). (Tidfesting av aksjegevinst hvor vederlagets størrelse ikke var endelig beregnet det året aksjene ble overdratt.)

Om et tilfelle der kjøpsavtale skulle inngås og kjøper samtidig skulle få faktisk rådighet over et tomteområde, men hvor avtalen skulle falle bort etter 10 år dersom kjøperne valgte å ikke betale resterende del av kjøpesum, se BFU 57/2007. (SKD kom til at vederlaget skulle tidfestes det året rådigheten gikk over da det ikke var tilstrekkelig usikkerhet knyttet til kjøpers oppfyllelse av avtalen.)

8.3 Realisasjon i form av totalskade

Gevinst/tap ved realisasjon i form av totalskade mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres i det inntektsåret formuesobjektet totalskades mv. Har skattyteren fått et ubetinget krav på erstatning, skal erstatningen inngå i en gevinst-/tapsberegning dette inntektsåret. Dette gjelder selv om erstatningen ikke er utbetalt. Er erstatningens størrelse omtvistet, skal den uomtvistede delen av erstatningskravet gevinst-/tapsberegnes

dette året. Eventuell senere økning av vederlaget inntektsføres etter hvert som størrelsen avklares.

8.4 Tidfesting av ulike typer gevinster og tap, alfabetisk ordnet

8.4.1 Aksjer

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer tidfestes til tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Dette vil normalt være handelsdato (dato for avtaleinngåelse), se Prop. 116 LS (2010-2011) kap. 13. Avtales det at overdragelsen skal skje på et gitt framtidig tidspunkt, må gevinsten/tapet på vanlig måte tidfestes til det senere tidspunktet hvor eiendomsretten går over.

8.4.2 Betinget skattefritak

Om adgang til betinget skattefritak for erstatning i visse tilfeller ved ufrivillig realisasjon av formuesobjekt, innløsning av festet tomt, makeskifte med offentlig myndighet, ekspropriasjon av landbrukseiendom mv., se emnet «Betinget skattefritak».

8.4.3 Driftsmidler

Om de spesielle reglene for tidfesting av gevinst eller tap på driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

8.4.4 Finansielle instrumenter

Om gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-2 første ledd, se emnene om finansielle instrumenter.

8.4.5 Over-/underkurs ved innløsning av gjeldsbrev

Skal gjeldsbrev innløses til en høyere kurs enn utstedelseskursen, ligger det et renteelement i betalingsavtalen. Det enkelte års andel av renteelementet skattlegges hos eieren i vedkommende år. Om tidfesting av kupongrente og overkurs-/underkurselement knyttet til mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.3.4, pkt. 3.3.5 og pkt. 3.3.6.

Om fordeling av renter ved overdragelse av gjeldsbrev i inntektsåret, se emnet «Verdipapirer».

8.4.6 Valutagevinst/-tap

Skattepliktig valutagevinst/-fradragsberettiget valutatap utenfor virksomhet inntekts-/fradragsføres det året gevinsten/tapet er endelig konstatert ved salg eller annen realisasjon. Det samme gjelder gevinst/tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta for bokføringspliktige som ikke utarbeider årsregnskap. Om behandlingen av kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta for de som utarbeider årsregnskap, se pkt. 11.3.

For urealisert valutagevinst og -tap på langsiktige fordringer i fremmed valuta er det særlige regler i sktl. § 14-5 femte ledd som gjelder for bokføringspliktig virksomhet. Om disse reglene, se emnet «Valutagevinst/-tap».

Om i hvilke tilfeller valutagevinst/-tap er skattepliktig/fradragsberettiget, se emnet «Valutagevinst/-tap».

Om kjøp i fremmed valuta av formuesobjekter som skal aktiveres, se emnet «Valutagevinst/-tap».

Om tidspunktet for omregning av anskaffelsespris i utenlandsk valuta på driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

8.4.7 Verdipapir dekket ved lån

Om gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

8.4.8 Årlige utbetalinger i all fremtid

Ytes vederlag ved realisasjon av formuesobjekt i form av årlige utbetalinger i all fremtid, skal de årlige utbetalingene skattlegges etter hvert, i form av løpende avkastning av kapitalen. Det skal ikke foretas noen kapitalisering av de årlige utbetalingene for beregning av gevinst/tap. Om når stiftelse av rettighet anses som realisasjon, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

9 Uttak av varer og tjenester

Etter sktl. § 14-2 tredje ledd skal uttak eller overføring av verdier til endret bruk inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet. Se for øvrig emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

10 Uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

Om tidspunkt for beskatning ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

11 Særregler for foretak med årsregnskapsplikt

11.1 Generelt

For foretak med årsregnskapsplikt gjelder som utgangspunkt de samme tidfestingsreglene som for andre bokføringspliktige foretak, se ovenfor. Skatteloven har imidlertid enkelte særregler for årsregnskapspliktige i § 14-4, se pkt. 11.3 og pkt. 11.4. I tillegg har foretak med årsregnskapsplikt på visse vilkår anledning til å benytte avvikende regnskapsår. Det som er beskrevet nedenfor om særlige regler for foretak med årsregnskapsplikt, gjelder også for foretak som frivillig utarbeider årsregnskap etter bestemmelsene i regnskapsloven.

11.2 Avvikende regnskapsår

11.2.1 Sesongbetont virksomhet

Et foretak med årsregnskapsplikt kan benytte avvikende regnskapsår dersom dette øker årsregnskapets informasjonsverdi, jf. rl. § 1-7 første ledd. Dette kan være tilfelle dersom virksomheten er sterkt sesongbetont, og et annet avslutningstidspunkt enn årsslutt derfor vil gi et mer informativt årsregnskap. I enkelte selskaper vil resultater fra en periode med særlig høyt aktivitetsnivå være av uforholdsmessig betydning for selskapets samlede resultat. Dersom en slik sesongaktivitet pågår for fullt ved kalenderårets slutt, vil de skjønnsmessige vurderingene bli kompliserte og resultatregnskapet lite representativt. Av den grunn kan det i disse tilfellene være grunnlag for avvikende regnskapsår.

11.2.2 Årsregnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak

Årsregnskapspliktige som er filial av, eller datterselskap i Norge av et utenlandsk foretak som benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret, kan velge å benytte avvikende regnskapsår. Regnskapsåret for filialen eller datterselskapet, skal i så fall være det samme som for det utenlandske foretaket, se rl. § 1-7 første ledd.

11.2.3 Avvikende regnskapsår i andre særlige tilfeller

Finansdepartementet kan i andre særlige tilfeller ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsen om at regnskapsåret skal følge kalenderåret, jf. rl. § 1-7 første ledd siste punktum. Departementet har delegert vedtaksmyndigheten til Skattedirektoratet i enkeltsaker.

11.2.4 Det avvikende regnskapsåret som inntektsår ved ligningen

Avvikende regnskapsår skal etter lignl. § 4-4 nr. 2 legges til grunn som inntektsår for ligningen. Det avvikende inntektsåret skal omfatte skattyterens samlede formue og inntekt. Formuen og inntekten fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året ligningen foretas, se sktl. § 14-1 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

11.2.5 Endring av regnskapsår (overgangsperiode)

Ved omlegging til eller fra avvikende regnskapsår, kan regnskapsåret før eller etter omleggingen være kortere eller lengre enn 12 måneder, men ikke lengre enn 18 måneder.

Selv om regnskapsåret ved omleggingen blir lengre enn 12 måneder, skal næringsoppgaven likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder, jf. lignl. § 4-4 nr. 2. Går en skattyter over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsåret skattlegges særskilt. Skattyteren må levere særskilt selvangivelse med næringsoppgave og øvrige vedlegg for dette tidsrommet. Etter sktl. § 14-1 femte ledd skal fradrag for avskrivninger i denne perioden gis med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder skattyter har benyttet det nye regnskapsåret, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 11.

11.3 Kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta

For årsregnskapspliktige skal regnskapslovgivningens regler om vurdering av kursen ved regnskapsårets slutt, legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se sktl. § 14-4 annet ledd. Se for øvrig emnet «Valutagevinst/-tap».

11.4 Gevinst og tap for faste eiendommer tilhørende livsforsikringsselskaper og visse pensjonskasser

For livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser og kommunale eller fylkeskommunale pensjonskasser, skal regnskapsmessige verdiendringer på fast eiendom også legges til grunn ved den skattemessige tidfestingen av gevinst og tap, se sktl. § 14-4 tredje ledd.

11.5 Tap på utlån og garantier i banker, finansieringsforetak mv.

Banker, finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, kan fradragsføre tap på utlån og garantier i samsvar med regnskapslovgivningens regler, se sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g første punktum.

Nærmere regler er gitt i FSFIN § 14-5-40 og § 14-5-41. Se også FIN 6. april 2006 i Utv. 2006/973.

Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser

– *Sktl. § 14-3.*
– *Ftrl. § 22-15.*

1 Generelt

Det må skilles mellom tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser som skyldes
– at skattyteren ved en feil på utbetalingstidspunktet har fått for mye utbetalt, f.eks. for høy lønn (feilutbetaling), og
– at forutsetningen for utbetalingen er falt bort på grunn av etterfølgende omstendigheter, f.eks. stipend fra arbeidsgiver til utdanning som skattyteren ikke gjennomfører eller hvor skattyteren bryter kontrakt om etterfølgende tjenestetid (bindingstid).

2 Virkning for tilbakebetaleren

2.1 Feilutbetaling

2.1.1 Generelt

Når arbeidstaker eller pensjonist tilbakebetaler tidligere skattlagt lønn, pensjon eller trygdeytelser på grunn av tidligere feilutbetaling, kan skattyter ikke anses å ha opptjent

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

inntekten. Det forutsettes imidlertid at tilbakebetaling faktisk gjennomføres. Det skal da foretas endring av ligningen for det inntektsår inntekten ble beskattet. Endringen foretas ved at bruttoinntekten korrigeres med virkning også for grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt.

2.1.2 Tilbakebetaling av trygdeytelser

Tilbakebetaling av trygdeytelser etter folketrygdloven skal ikke reduseres med den merskatt som skyldes feilutbetalingen, jf. ftrl. § 22-15. Også andre pensjonsordninger, som f.eks. Statens Pensjonskasse, krever bruttobeløpet uten reduksjon av merskatt.

Ved tilbakebetaling av pensjons- eller trygdeytelser i samme år som utbetalingen, skal korreksjonen være hensyntatt i den lønnsrapporteringen som NAV eller pensjonsordningen sender.

Ved feilutbetalinger som er tilbakebetalt eller trukket i løpende ytelser etter utbetalingsåret, men før ordinær ligning for utbetalingsåret er foretatt, er det lagt opp til at NAV skal sende melding til skattekontoret, slik at nødvendig korreksjon av inntekten (nedsettelse) kan bli gjennomført ved den ordinære ligningen av skattyteren.

Ved korreksjon for inntektsår hvor ordinær ligning er foretatt skal det foretas endring av ligningen for det inntektsår inntekten ble beskattet. På grunnlag av skattyters dokumentasjon av tilbakebetalt beløp, foretas endring ved at bruttoinntekten korrigeres med virkning også for grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt. Skjer tilbakebetalingen over flere år foretas endring hvert år det kan dokumenteres at det er tilbakebetalt et beløp.

Tilsvarende fremgangsmåte benyttes ved feilutbetalinger fra arbeidsgiver og andre pensjonsordninger som praktiserer ordninger med tilbakekreving av bruttobeløp.

2.2 Etterfølgende omstendigheter

2.2.1 Lønn

I tilfeller hvor skattyter må tilbakebetale tidligere skattlagt lønn på grunn av etterfølgende omstendigheter, skal det tas hensyn til dette i tilbakebetalingsåret. Dette gjøres ved at bruttolønn i tilbakebetalingsåret reduseres med det tilbakebetalte beløp. Brutto lønnsinntekt reduseres tilsvarende med virkning også for trygdegrunnlaget og toppskatt.

Et eksempel på en slik etterfølgende omstendighet er at en arbeidstaker har forpliktet seg overfor arbeidsgiver til en viss bindingstid, og må tilbakebetale et beløp som følge av at han slutter før bindingstidens utløp. Hvis arbeidstakeren tar ny ansettelse hos en annen arbeidsgiver før bindingstidens utløp, og den nye arbeidsgiveren betaler for at arbeidstakeren skal bli fritatt fra plikttiden, vil dette frikjøpsbeløpet anses som skattepliktig lønn for arbeidstakeren, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Den nye arbeidsgiveren skal behandle beløpet som lønn i alle henseender.

Ved frikjøp av plikttid skal tidligere arbeidsgiver som mottar tilbakebetalingsbeløpet ikke ta hensyn til tilbakebetalingsbeløpet i a-meldingen. Den tidligere arbeidsgiveren må i stedet sende en bekreftelse til skattyter om at tilbakebetalingsbeløpet er mottatt og samtidig gi opplysninger om når lønnen tidligere er utbetalt. Skattyter må selv korrigere selvangivelsen i tilbakebetalingsåret og vedlegge bekreftelsen fra tidligere arbeidsgiver. Arbeidsgiveren korrigerer grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift i a-meldingen.

Om tilbakebetaling av bonusutbetaling etter ordningen av 1989 (forskuddsutbetaling) ved kontraktsmessig tjeneste i Luftforsvaret, se emnet «Forsvarspersonell».

2.2.2 Dekning av kostnader

I de tilfeller hvor skattyter på grunn av etterfølgende omstendigheter helt eller delvis må tilbakebetale mottatt utgiftsgodtgjørelse som ble behandlet etter bruttometoden i utbetalingsåret, skal skattyters bruttolønn i tilbakebetalingsåret reduseres med det tilbakebetalte beløpet. Brutto lønnsinntekt reduseres tilsvarende med virkning for trygdeavgift og toppskatt.

Ved tilbakebetaling av utgiftsgodtgjørelse som er behandlet etter nettometoden, skal eventuelt beskattet overskudd redusere skattyters bruttolønn i tilbakebetalingsåret.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Brutto lønnsinntekt skal da reduseres tilsvarende med virkning også for trygdeavgift og toppskatt. I tillegg skal skattyter eventuelt gis fradrag for sine kostnader etter de vanlige regler.

2.3 Ulovlig ervervet inntekt

Om tilbakebetaling, inndragning eller erstatning i forbindelse med ulovlig ervervet inntekt, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

3 Virkning for arbeidsgiver

I inntektsgivende aktivitet skal arbeidsgiver som mottar tilbakebetaling av lønn, utgiftsgodtgjørelse, pensjon mv. som vedkommende har fått fradrag for, føre tilbakebetalingsbeløpet som inntekt. Når lønnskostnadene som er aktivert som inngangsverdi hos utbetaleren tilbakebetales, må inngangsverdien korrigeres med tilbakebetalingsbeløpet.

Har den opprinnelige utbetalingen inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift korrigeres tilsvarende.

Av praktiske grunner foretas korrigeringene i tilbakebetalingsåret.

Tilfeldige gevinster/inntekter

- *Sktl. § 5-15 første ledd bokstav i og § 5-50.*
- *FSFIN § 5-15-7.*
- *Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).*

1 Innledning

Sktl. § 5-50 har regler om den skattemessige behandlingen av visse tilfeldige inntekter/gevinster. Bestemmelsen skiller mellom tre hovedgrupper av gevinster

- inntekter/gevinster som er helt skattefrie
- inntekter/gevinster hvor det gjelder skattefrihet inntil kr 10 000
- inntekter/gevinster som er skattepliktige fullt ut.

Inntekt/gevinst som har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet er skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd som inntekt vunnet ved arbeid eller virksomhet, selv om de kan ha et tilfeldig preg over seg, se pkt. 4.2.

I tillegg inneholder skattelovgivningen enkelte andre regler om skatteplikt/skattefrihet for visse inntekter/gevinster som har et visst tilfeldig preg over seg, se f.eks. emnet «Prisbelønninger». I medhold av skatteloven er det også gitt regler om skattefritak for visse naturalytelser mv., herunder inntekt av hobbyvirksomhet.

2 Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense

Følgende gevinster er skattefrie, uavhengig av beløp og uavhengig av om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode, jf. sktl. § 5-50 annet ledd

- gevinster fra lotterier som faller inn under lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv., herunder
  - bingospill
  - Quicklotteriet
- gevinster fra Norsk Tipping A/S
  - fotballspillet Tipping
  - tallspillet Lotto
  - Flax-lotteri
  - tallspillet Extra
  - Joker
  - tallspillet Viking Lotto

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

  - odds-spillene Langoddsen, Oddsbomben og Vinneroddsen
  - tallspillet Keno
- gevinster vunnet i totalisatorspill som faller inn under lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator (totalisatorloven), herunder Rikstoto
- gevinster vunnet i pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten. Det er skattyter som må godtgjøre (det vil si fremskaffe relevant og tilstrekkelig dokumentasjon for) at det aktuelle spillet tilsvarer de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, se Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) pkt. 6.
- gevinster vunnet ved deltakelse i offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedia, f.eks. aviser, TV eller radio, se f.eks. FIN 11. februar 2003 i Utv. 2003/465. Skattefritaket omfatter ikke gevinster vunnet i tiltak arrangert av andre, f.eks. annonsører, foreninger mv., selv om tiltaket offentliggjøres, refereres mv. gjennom massemedia, se FIN 20. april 1994 i Utv. 1994/772. Om konkurranser lagt ut på internett, se FIN 21. desember 2000 i Utv. 2001/196. Skattefritaket gjelder ikke når gevinsten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi gevinsten har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet.

3 Mindre gevinster ved spill, konkurranser og lotterier o.l.

Tilfeldige gevinster ved spill, konkurranser, lotterier og lignende anses som skattefrie, hvis gevinsten utgjør kr 10 000 eller mindre. Skattefritaket gjelder selv om en skattyter mottar flere gevinster som hver har en verdi under kr 10 000 i året.

Er gevinsten høyere, er den skattepliktig i sin helhet, med mindre den er skattefri etter en av de andre bestemmelsene. Skatteplikten gjelder for eksempel gevinst i utenlandske lotterier, med mindre Kongen har gitt tillatelse til salg av slike lodd her i landet, se ovenfor om unntak for visse pengespill og lotterier i andre EØS-land.

Hvis gevinstens pålydende overstiger kr 10 000, er hele gevinsten skattepliktig selv om gevinsten skal fordeles på flere skattytere slik at den for hver enkelt ikke overstiger kr 10 000.

4 Inntekter/gevinster som er fullt ut skattepliktige

4.1 Tilfeldige gevinster ved funn av malm og mineraler mv.

Tilfeldige gevinster ved funn av malm og mineraler mv. er etter sktl. § 5-50 første ledd skattepliktig fullt ut, uavhengig av beløpsgrense. Inn under dette faller også gevinst ved

- andre typer funn
- finnerlønn, og
- belønning for nyhetstips til aviser mv.

Om dusør, se pkt. 9.

4.2 Fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet

Reglene om tilfeldige inntekter etter sktl. § 5-50 første ledd gjelder ikke når gevinsten/inntekten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi den har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet. Gevinsten/inntekten vil da være skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd som inntekt vunnet ved arbeid eller virksomhet, se f.eks. BFU 60/2005. Dette er typisk for honorarer og andre vederlag for å delta i programmer, tilstelninger mv. Det samme gjelder for eksempel «hjemme-hos reportasjer». Premier i kunnskapskonkurranser utenfor eget yrkesområde, er skattefrie når de ikke har karakter av å være vederlag for arbeidet med å delta. Se Ot.prp. nr. 76 (1989-90). Dette gjelder f.eks. normalt i slagordkonkurranse. Tilsvarende gjelder vervepremier som oppnås for å verve familie, venner osv. Vervepremier som har karakter av å være vederlag for arbeid er skattepliktig.

Om grensen mellom virksomhet på den ene siden og passiv kapitalforvaltning, arbeid eller ikke-økonomisk aktivitet på den andre siden, se emnet «Virksomhet – allment».

Om gevinst som er skattefri etter sktl. § 5-50 annet ledd bokstav e som gevinst fra offentlig tilgjengelig tiltak arrangert av massemedia, se pkt. 2.

Om skattefrihet for arbeidsvederlag som ikke er lønnsopplysningspliktig, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i.

Om skattefrihet for erkjentlighetsgaver med verdi opp til kr 500 for enkeltstående arbeidsprestasjon, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

4.3 Salg av domenenavn

Gevinst ved salg av domenenavn (internettadresse) er skattepliktig etter sktl. § 5-1, jf. § 9-2 første ledd bokstav e, eventuelt som fordel vunnet ved virksomhet.

5 Særlig om pyramidespill

Inntekter fra deltakelse i pyramidespill kan være skattepliktig som

- fordel vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 og § 5-31
- fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-10 til § 5-15
- fordel vunnet ved kapital, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-20 og § 5-21
- tilfeldige inntekter (gevinster), se sktl. § 5-50
- gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 annet ledd, jf. kap. 9. Se også blant annet emnet «Aksjer – realisasjon»

Hjemmel for beskatning må vurderes konkret for den enkelte skattyter og for den enkelte inntekt.

Om ulike skattespørsmål i forbindelse med deltakelse i T5PC og WGI, se SKD 13. april 2005 i Utv. 2005/843 og SKD 7. oktober 2004 i Utv. 2005/838.

6 Særlig om pokerspill

6.1 Generelt

Gevinst ved pokerspill beskattes normalt som tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50. Det har betydning for den skattemessige vurderingen om gevinst/premie er vunnet i en pokerturnering eller i såkalte cashgames, se nedenfor. I spesielle tilfeller vil gevinsten kunne anses som vunnet ved virksomhet, jf. sktl. § 5-1 første ledd og § 5-30, samt emnet «Virksomhet – allment». Hvis det foreligger virksomhet er samlet inntekt etter fradrag for kostnadene skattepliktig.

6.2 Pokerturnering

En pokerturnering spilles med chips (sjetonger), og pågår normalt til en spiller vinner alle chipsene i turneringen. Turneringschips har ingen pålydende verdi; turneringschips har med andre ord ingen egen pengeverdi.

I pokerturneringer vil deltakerne starte med et likt antall pokerchips. Noen turneringer gir spillerne mulighet til å kjøpe flere pokerchips, såkalt «re-buys», i en tidsbegrenset periode i starten av turneringen. I slike turneringer vil deltakerne normalt også gis mulighet til å foreta et siste kjøp av chips, såkalt «add-on», ved «re-buy»-periodens slutt. Når en deltaker ikke har flere pokerchips igjen er han eller hun ute av turneringen.

For å delta i en pokerturnering vil deltakerne normalt betale en startkontingent, såkalt «buy-in». Premiepotten i en pokerturnering beror vanligvis på hvor mange deltakere som er med i turneringen.

Gevinst/premiering gis ut fra hvilken plassering deltakeren får i turneringen. Premie over kr 10 000 per pokerturnering er skattepliktig. Ved beregningen av skattepliktig gevinst gis det fradrag for kostnader som er direkte knyttet til den skattepliktige gevinsten, som for eksempel startkontingent «buy-in», «re-buys» og/eller «add-on». Beløpsgrensen gjelder premiens størrelse før fradrag for innsatsen.

6.3 Cashgame

Cashgame er betegnelsen på pokerspill hvor det spilles med pokerchips til pålydende verdi eller penger. I cashgames spilles det mange enkeltspill, hvor det spilles én hånd om én pott. Den spilleren som får alle andre spillere til å kaste seg, eventuelt sitter igjen med den beste gjenværende pokerhånden, vinner potten.

Ved spill i cashgames gjelder beløpsgrensen på kr 10 000 i forhold til hver enkelt pott. Overstiger potten kr 10 000 er gevinsten skattepliktig. Spillerens innsats i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

vinnerpotten kommer til fradrag ved gevinstberegningen. Beløpsgrensen gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

7 Særlig om avkastning av hobbyvirksomhet

Avkastning av hobbyvirksomhet regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-7 første punktum. Om grensen mot virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.5.

8 Særlig om hage- og naturprodukter

Bruttoinntekt ved salg av hage- og naturprodukter opptil kr 4 000 er skattefri, forutsatt at aktiviteten ikke er utøvet i virksomhet, jf. FSFIN § 5-15-7.

9 Særlig om dusør

Dusør i tilfeller der det utloves en økonomisk påskjønnelse for informasjon som bidrar til oppklaring av en sak der det antas å foreligge et straffbart forhold, typisk i samråd med politiet, vil ikke være skattepliktig etter sktl. § 5-50, se Finansministerens brev til Stortinget 28. august 2012 (svar på spørsmål nr. 1770). Dusøren vil likevel kunne være skattepliktig som vederlag for arbeid eller virksomhet på grunn av tilknytning til mottakers utdanning, arbeid eller virksomhet.

10 Fradragsrett

Når en tilfeldig inntekt/gevinst er skattepliktig etter sktl. § 5-50, gis det bare fradrag for dokumenterte kostnader (innsats) som er direkte knyttet til den skattepliktige inntekten/gevinsten. Har en f.eks. kjøpt fem lodd hvor ett av dem kommer ut med gevinst, gis bare fradrag for kostnaden til dette loddet.

Hvis gevinsten/inntekten anses som en arbeids-/virksomhetsinntekt, se pkt. 4.2, gis det fradrag etter sktl. § 6-1 for kostnader til å erverve, vedlikeholde eller sikre den skattepliktige inntekten. Fradrag for kostnader knyttet til arbeidsinntekt vil normalt inngå i minstefradraget.

Om avskjæring av fradragsrett etter sktl. § 6-51 ved kontant betaling på kr 10 000 eller mer, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 5.

11 Dokumentasjonskrav

Skattyter som i inntektsåret har mottatt skattefrie gevinster på kr 100 000 eller mer, trenger ikke legge ved dokumentasjon på dette sammen med selvangivelsen. På forespørsel fra ligningsmyndighetene må skattyter kunne legge frem dokumentasjon som viser de samlede skattefrie lotterigevinster på kr 100 000 eller mer med bekreftelse fra den som har utlevert/utbetalt gevinstene.

Tilleggsskatt

- *Lignl. kap. 10 og kap. 12.*
- *Sktbl. § 11-2.*
- *Ftrl. § 24-4.*
- *Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett, (Menneskerettsloven).*
- *Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen 4. november 1950 art. 6 og art. 13 og tilleggsprotokoll 7 art. 4 nr. 1(P 7-4).*
- *Skattebetalingsforskriften § 11-2 og § 19-2-4.*

1 Generelt

Lignl. § 10-2 til § 10-5 har regler om tilleggsskatt. Tilleggsskatt kan ilegges skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene og skattytere som har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave, jf. lignl. § 10-2

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

nr. 1. I dette emnet behandles tilleggsskatt etter begge disse alternativene. I tillegg behandles forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK).

Både for tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger og for tilleggsskatt som følge av manglende levering av selvangivelse mv., skal tilleggsskatten utgjøre 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-4 nr. 1. Foreligger det forsett eller grov uaktsomhet, kan det i tillegg fastsettes skjerpet tilleggsskatt på 15 eller 30 %, se lignl. § 10-5 og pkt. 6.

Hvis det er levert korrekte tredjemannsoppgaver før skatteoppgjøret er sendt skattyter er satsen 10 %, se pkt. 5.2.

2 Overgangsregler

2.1 Generelt

Reglene om tilleggsskatt ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49. Endringene trådte i kraft fra 1. januar 2010, med virkning for saker som er tatt opp med varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009, jf. endringsloven V. Ble varsel om tilleggsskatt sendt før utgangen av 2009, gjelder de tidligere reglene, som er beskrevet i Lignings-ABC 2008/09 og Lignings-ABC 2009 (elektronisk utgave). De tidligere reglene gjelder også i andre tilfeller hvor opplysningssvikten ble begått før 2010, hvis samlet tilleggsskatt er høyere etter de nye reglene. Hvis opplysningssvikten ble begått før 2010 og varsel om tilleggsskatt sendes i 2010 eller senere, må ligningsmyndighetene anvende det regelsettet som vil gi lavest tilleggsskatt.

I tilfeller som faller inn under overgangsreglene, kan skattyter velge om tilleggsskatt skal fastsettes etter de tidligere eller någjeldende reglene. I varselet skal skattekontoret opplyse om hvilket regelsett som vil bli benyttet. Dette legges til grunn med mindre skattyter krever at det andre regelsettet benyttes.

2.2 Beviskrav

Ved endringen av tilleggsskattereglene fra og med 2010 skjedde det ingen endringer i beviskravene for ordinær tilleggsskatt. Derimot ble det innført strengere beviskrav for skjerpet tilleggsskatt. Det strengere beviskravet gjelder også for forhøyet tilleggsskatt etter de tidligere reglene, se LRD 24. mars 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/1002. Om beviskravene, se pkt. 3.3 og pkt. 6.3.

3 Vilkår for bruk av tilleggsskatt

3.1 Generelt

Det skal i utgangspunktet ilegges tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 når skattyter

- har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, eller
- har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, og
- opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det skal ikke ilegges tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-3

- når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, se nærmere pkt. 3.11
- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- og skrivefeil i skattyters oppgaver, se nærmere pkt. 3.12
- når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, se nærmere pkt. 3.13
- når tilleggsskatten i alt vil bli under 600 kroner
- når skattyter er død.

3.2 Forholdet mellom vilkårene for ikke levert selvangivelse/næringsoppgave og uriktige/ufullstendige opplysninger

Vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger og vilkåret om å ha unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave er alternative vilkår for tilleggsskatt. Det kan således ikke beregnes tilleggsskatt både for uriktige/ufullstendige opplysninger og for manglende levering av selvangivelsen mv. av det samme grunnlaget.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

En skattyter som ikke har levert pliktig selvangivelse og/eller næringsoppgave skal behandles etter alternativet om ikke levert selvangivelse og/eller næringsoppgave.

Skattytere som har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og som unnlater å supplere/korrigere de forhåndsutfylte opplysningene, anses å ha levert selvangivelsen og behandles etter reglene om tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse mv. vil aldri være aktuelt for denne gruppen.

Det er heller ikke grunnlag for tilleggsskatt hvis selvangivelse er levert og næringsinntekten er korrekt ført i selvangivelsen og skattyter bare har unnlatt å legge ved næringsoppgaven. Vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler vil her ikke være oppfylt.

3.3 Beviskrav

3.3.1 Generelt

For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i lignl. § 10-2 nr. 1 er oppfylt, se HRD i Utv. 2008/1548 (Rt. 2008/1409) (Sørum) og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3. Er det aktuelt med tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger, må ligningsmyndighetene påvise at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som skattyter har gitt, er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. For at tilleggsskatt skal kunne ilegges som følge av manglende levering, må ligningsmyndighetene konstatere at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at selvangivelse mv. ikke er levert og at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Beviskravet gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelen. Om et tilfelle der det var bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det var gitt uriktige opplysninger som kunne ført til skattemessige fordeler, men der størrelsen på den unndratte inntekten ikke var bevist med klar sannsynlighetsovervekt, se LRD 23. februar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/597. Om et tilfelle hvor retten fant at det var sannsynlighetsovervekt for at det ikke forelå et reelt låneforhold, men ikke klar sannsynlighetsovervekt og dermed ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, se LRD 7. januar 2015 (Agder) i Utv. 2015/192.

3.3.2 Unnskyldelige forhold

For å kunne ilegge tilleggsskatt der skattyter har påberopt seg unnskyldelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggsskatt, kreves det at ligningsmyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten. Hvorvidt det foreligger unnskyldelige forhold, må vurderes i hvert tilfelle og for hver post som er aktuell.

Nærmere om unnskyldelige forhold, se pkt. 3.11.

3.3.3 Åpenbare skrive- eller regnefeil

For å kunne ilegge tilleggsskatt der ligningsoppgavene tilsynelatende inneholder åpenbare skrive- eller regnefeil, må det framstå som klart sannsynlig at regne- eller skrivefeilen er arrangert. Nærmere om hva som regnes som skrive- eller regnefeil, se pkt. 3.12.

3.3.4 Skjerpet tilleggsskatt

Om beviskrav ved anvendelse av skjerpet tilleggsskatt, se pkt. 6.3.

3.4 Forbud mot dobbeltstraff

Om begrensninger i bruk av tilleggsskatt på grunnlag av Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK) ved annen straffeforfølgning, se pkt. 10.2.

3.5 Tilleggsskatt etter oppløsning av selskap

Skatt av inntekt kan ilegges selv om selskap er oppløst, jf. sktl. § 2-2 fjerde ledd. Det kan anvendes tilleggsskatt i slike tilfeller når vilkårene for øvrig er oppfylt. Skatteansvaret påhviler selskapets styre og ledelse, jf. sktbl. § 16-13 annet ledd. Om unntak ved underskuddstilfeller, se pkt. 4.9.

3.6 Forholdet til andre regler

3.6.1 Ulike bestemmelser hvor «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er brukt som vilkår

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er brukt som vilkår

- for tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 til § 10-5
- i straffebestemmelsen i lignl. § 12-1, og
- ved avgjørelse av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang (se lignl. § 9-6 nr. 3)

I utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte i alle tilfeller. Formålet bak de ulike regelsettene kan imidlertid i enkelte tilfeller tilsi ulike løsninger.

3.6.2 Ulike beviskrav for tilleggsskatt og for reglene om endringsfrister

Beviskravene for tilleggsskatt og for reglene om endringsfrister er ulike. For å kunne ilegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. For at toårsfristen for endring til skattyters ugunst ikke skal gjelde, kreves imidlertid bare alminnelig sannsynlighetsovervekt.

3.6.3 Ulike regler ved unnlatelse av å gjøre oppmerksom på feil i skatteoppgjøret

Det forhold at skattyter ikke melder fra om et uriktig skatteoppgjør, jf. lignl. § 4-1 tredje punktum, medfører at han ikke er vernet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a). En slik unnlatelse vil imidlertid ikke være en ufullstendig opplysning etter reglene om tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, og det vil derfor ikke kunne anvendes tilleggsskatt på slikt grunnlag alene, jf. HR kjennelse i Utv. 2000/32 (Rt. 1999/1980) (Møller). Unnlatelse av å gjøre oppmerksom på feil i skatteoppgjøret kan imidlertid etter omstendighetene være et moment i vurderingen av om skattyters forhold skal anses som unnskyldelig etter ligningsloven § 10-3 nr. 1. Se nærmere pkt. 3.11.9.

3.6.4 Forholdet til skjønnsligning etter lignl. § 8-2

For å sette skattyters oppgaver til side og anvende skjønn, f.eks. på grunn av lav bruttofortjeneste eller lavt privatforbruk, i medhold av lignl. § 8-2 (nr. 1 og 2) eller på grunn av manglende levering av selvangivelse eller næringsoppgave (lignl. § 8-2 nr. 3), vil det være tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt. For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt må det foretas en selvstendig vurdering av hvorvidt det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller at han har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Det må videre foreligge klar sannsynlighetsovervekt for beregningsgrunnlaget.

3.7 «Uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 10-2 nr. 1

3.7.1 Hvilke opplysninger skattyter plikter å gi

Om skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» avhenger i stor grad av om han har oppfylt sin opplysningsplikt etter lignl. kap. 4. Lignl. § 4-1 markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen skal bli riktig. Ifølge § 4-1 skal skattyter «opptre aktsomt og lojalt» og «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Foruten at skattyter i selvangivelsen og andre ligningsskjemaer skal fylle ut de aktuelle poster, skal han i selvangivelsen med vedlegg også gi «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen», jf. § 4-3 nr. 1. Skattyter plikter ikke å oppgi beløp for poster som må fastsettes ved skjønn. Han plikter imidlertid å gi tilstrekkelige opplysninger om slike poster, slik at skattekontoret kan bli oppmerksom på at det må foretas en skjønnsmessig fastsetting.

Det er gitt uriktige opplysninger når de opplysningene som skattyter har gitt ikke stemmer med de faktiske forhold. Opplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Det er en flytende grense mellom hva som er uriktige og hva som er ufullstendige opplysninger, men det har ingen betydning å trekke opp noen grense mellom disse begrepene.

Skattyter anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke har gitt de opplysningene som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt dersom det er gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger, vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Se HRD i Utv. 1993/1073 (Rt. 1992/1588) (Loffland Brothers North Sea Inc.), HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278) og HRD i Utv. 1997/23 (Rt. 1996/1256) (Libæk m.fl.).

Opplysningssvikten må knytte seg til faktiske forhold for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt. Er det tvil om et relevant faktisk forhold, må det gjøres oppmerksom på det, slik at ligningsmyndighetene blir oppmerksom på tvilen og kan foreta egne vurderinger, eventuelt etter å ha innhentet ytterligere opplysninger.

Uholdbare anførsler om fortolkningen av skattereglene anses i utgangspunktet ikke som uriktige eller ufullstendige opplysninger. Hvis skattyter ved innsendelsen av oppgavene bygger på en rettsoppfatning som er uklar, vil det imidlertid være gitt ufullstendige opplysninger hvis det ikke gis opplysninger slik at skattekontoret kan bli oppmerksom på problemstillingen. Derimot vil det ikke være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvis løsningen ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert fremstod som klar, slik at det var lite naturlig for skattyter å forestille seg at opplysningene eller dokumentet kunne ha betydning for ligningen. Se HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit). Opplysningssvikten kan knytte seg til juridiske vurderinger knyttet til andre lovregler enn skattebestemmelser, f.eks. hvem som er den reelle eier av en fast eiendom. Som utgangspunkt anses skattyter å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvor han bygger på en feilaktig oppfatning av et slikt underliggende rettsforhold. Har han redegjort for problemstillingen slik at ligningsmyndighetene selv kan foreta en slik vurdering, eventuelt etter å ha innhentet ytterligere informasjon, anses han å ha gitt tilstrekkelige opplysninger.

Har skattyter fylt ut alle pliktige skjema, kan han likevel ha plikt til å gi ytterligere opplysninger som det ikke er stilt spørsmål om i skjema, se HRD i Utv. 1998/1095 (Rt. 1997/1430) (Elf Petroleum Norge AS). Se også HRD i Utv. 2007/542 (Rt. 2007/360) (Lyse Energi). (Retten la til grunn at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet.)

HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes) gjaldt et tilfelle hvor en filial ble ansett for å ha fått redusert sin inntekt som følge av feil internprising ved innleie av utstyr fra et annet selskap i samme konsern. Det forelå her et avvik på rundt 40 % mellom den faktiske prisen og armlengdeprisen. Selskapet ble ansett å ha gitt uriktige opplysninger i tilknytning til toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a). Høyesterett tok ikke stilling til om det ville vært uriktige opplysninger etter reglene om tilleggsskatt. HRD 30. oktober 2012 i Utv. 2012/1701 (Rt. 2012/1648) (Statoil ASA) gjaldt spørsmålet om toårsfristen fikk anvendelse i et tilfelle hvor et norsk selskap hadde krevet fradrag for forsikringspremie til et heleiet forsikringsselskap (captive). Høyesterett la til grunn at det vanskelig kunne sies å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvor avviket lå under nivået på 40 %. I dette tilfelle var avviket i hvert fall ikke høyere enn 19,8 %. Dermed forelå det ikke uriktige eller ufullstendige opplysninger i tilknytning til toårsfristen. Nærmere om beviskravene for å ilegge tilleggsskatt, se pkt. 3.3.

3.7.2 Hvordan opplysningene er gitt

Det er uten betydning hvordan de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt til ligningsmyndighetene. De kan f.eks. være gitt i selvangivelse, næringsoppgave,

selskapsoppgave, skjemaet «Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende», klage eller annen skriftlig eller muntlig fremstilling.

Skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger både hvor de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er forhåndsutfylt i selvangivelsen uten å være korrigert, og hvor opplysningene er ført opp eller unnlatt ført opp av skattyter. Skattyter som har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, jf. forskrift 22. oktober 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 2, og som ikke korrigerer denne, anses å ha levert denne med de forhåndsutfylte opplysninger.

Skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger

– selv om han har gitt opplysningene i selvangivelsen eller vedlegg for et tidligere inntektsår, når opplysningene må anses pliktige i inntektsåret, se LRD 8. april 1994 (Eidsivating) i Utv. 1994/472, LRD 20. oktober 1980 (Eidsivating) i Utv. 1982/16, HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883), eller
– dersom opplysningene er gitt på en slik måte at de var egnet til å misforstå, se LRD 23. mars 1994 (Gulating) i Utv. 1994/464

3.7.3 Uriktige bostedsopplysninger

Skattyter anses å ha gitt uriktige opplysninger hvis han opplyser om feil bostedsadresse i selvangivelsen eller unnlater å endre en uriktig forhåndsutfylt bostedsadresse. Dette kan for eksempel være aktuelt hvis skattyter ikke endrer skattemessig bosted (adressen) i selvangivelsen når skattyter i selvangivelsen uriktig står oppført som bosatt i en kommune i tiltakssonen i Finnmark eller Nord-Troms. Årsaken til at opplysningene er uriktige i selvangivelsen kan være at vedkommende har unnlatt å melde flytting til folkeregisteret. Se nærmere SKD 2. oktober 2003 i Utv. 2003/1474.

3.8 «Unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave»

3.8.1 Skjemaer hvor unnlatt levering sanksjoneres med tilleggsskatt

Tilleggsskatt for unnlatt levering kan i utgangspunktet ilegges når skattyter har unnlatt å levere

– pliktig selvangivelse, og/eller
– pliktig næringsoppgave, herunder skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189)

Om hva som er pliktig næringsoppgave (årsoppgjør), se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 2. Tilleggsskjemaer, herunder bilskjema og avskrivningsskjema, er ikke å anse som næringsoppgave.

For skattytere som har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, likestilles skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189), med pliktig næringsoppgave, jf. lignl. § 4-4 nr. 1, uansett om utleien anses som virksomhet eller ikke. Disse skattyterne skal imidlertid ikke ilegges tilleggsskatt etter alternativet om manglende levering, heller ikke om de unnlater å levere skjemaet RF-1189.

Manglende utfylling/levering av tilleggsskjema vil ofte ha som konsekvens at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. I slike tilfeller er det alternativet om tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan komme til anvendelse.

Om grensen mellom forsinket levering og unnlatt levering av selvangivelse mv., se pkt. 4.4.

3.8.2 Skattytere som omfattes av reglene

Reglene i lignl. § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelse gjelder hvor selvangivelsesplikten må oppfylles ved aktiv levering av selvangivelsen. Som utgangspunkt gjelder dette for personlig næringsdrivende og etterskuddspliktige skattytere, se nærmere emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister», pkt. 5. Reglene gjelder således ikke for skattyter som omfattes av ordningen med leveringsfritak.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.8.3 Gjenlevende ektefelle, arvinger, dødsbo

Har avdøde fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv., kan det ikke ilegges tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelse mv. hvis bo, gjenlevende ektefelle i uskiftebo eller arvinger unnlater å korrigere denne. Derimot gjelder reglene om tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse hvis avdøde ikke har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og de ansvarlige unnlater å levere selvangivelse.

3.8.4 Deltakerlignet selskap

Det er ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt fordi deltakerlignet selskap ikke leverer selskapsoppgave og/eller næringsoppgave. Det er heller ikke hjemmel for å ilegge deltaker tilleggsskatt for ikke levert deltakeroppgave.

3.9 Har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler

3.9.1 Generelt

Det er et vilkår for tilleggsskatt at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor

- brutto formue er eller kunne blitt fastsatt for lavt
- gjeldsfradraget er eller kunne blitt satt for høyt
- brutto inntekt/personinntekt er eller kunne blitt fastsatt for lavt
- et inntektsfradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt
- et skattefradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt
- det er eller kunne blitt anvendt lavere skatte- eller avgiftssatser enn det som er riktig
- det er eller kunne ha oppstått en rentefordel som følge av feilaktig tidfesting av en inntekts- eller fradragspost.

Medfører de uriktige eller ufullstendige opplysningene at det etableres et underskudd eller at et underskudd øker, er vilkåret oppfylt, hvis det er klar sannsynlighetsovervekt for at underskuddet kunne utnyttes. Har skattyter krevd fremføring av underskuddet er dette vilkåret i utgangspunktet oppfylt. Har derimot skattyter verken anvendt underskuddet eller krevd det fremført til et senere år, må det legges til grunn at vilkåret ikke er oppfylt.

Uriktige opplysninger som kan medføre at et skattegrunnlag lignes hos en annen skattyter enn den rette, gir grunnlag for tilleggsskatt hos den rette skattyter. Dette gjelder selv om det for partene sett under ett ikke oppstår noen skattemessig fordel.

Det er uten betydning for fastsettingen av tilleggsskatt om skattyter har andre lovlige grunnlag for en tilsvarende reduksjon i skatten som den økningen avdekkingen av opplysningsfeilen har medført, jf. HRD i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117) (Schultz) (At skattyter fikk adgang til økte avskrivninger som følge av at han ikke fikk fradrag for et underskudd som han feilaktig hadde ført opp, fikk ikke betydning for tilleggsskatten vedrørende underskuddet.) Det er også uten betydning for tilleggsskatten om skattyter kan kreve fradrag for konsernbidrag/endret konsernbidrag som følge av en inntektsøkning. Om beregningsgrunnlaget hvor det er nær sammenheng mellom de aktuelle postene, se pkt. 4.3.

3.9.2 Forhåndsutfylte opplysninger

Ved manglende levering av selvangivelse kan det ikke ilegges tilleggsskatt av beløp som er forhåndsutfylt i selvangivelsen, i den grad disse er riktige og fullstendige, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav a). Er de forhåndsutfylte postene uriktige eller ufullstendige, kan det beregnes tilleggsskatt av den skatten som er eller kunne vært unndratt, for eksempel som følge av at bare de forhåndsutfylte beløpene legges til grunn ved ligningen.

Unntaket fra tilleggsskatt får bare anvendelse hvis de aktuelle tredjepartsopplysningene er tatt med i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Er tredjepartsoppgavene mottatt for sent til at de har kommet med i selvangivelsen, men slik at de har kommet med ved ligningen, får unntaket ikke anvendelse. Om satsen for tilleggsskatten i slike tilfeller, se pkt. 5.2. I en del tilfeller kan unntaksregelen i lignl. § 10-3 nr. 1 om unnskyldelige forhold likevel medføre at tilleggsskatt ikke skal anvendes.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Næringsinntekt som er forhåndsutfylt i vedlegg til forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende, anses i denne sammenheng som en forhåndsutfylt opplysning i selvangivelsen.

3.9.3 Manglende levering av næringsoppgave

Tilleggsskatt for manglende levering av næringsoppgave kan ikke ilegges hvis næringsinntekten er korrekt ført i selvangivelsesskjemaet. Den manglende leveringen har da ikke medført og kunne heller ikke medført skattemessige fordeler. Har skattyter derimot ikke tatt med næringsinntekten i selvangivelsen, vil det være grunnlag for tilleggsskatt for den uoppgitte næringsinntekten.

3.10 Ansvaret for opplysningssvikten

3.10.1 Generelt

Ileggelse av tilleggsskatt forutsetter at skattyter er ansvarlig for at det inngis korrekt og fullstendig selvangivelse mv. til ligningsmyndighetene. En skattyter vil normalt være ansvarlig for å levere selvangivelsen mv. og vil være ansvarlig for at alle opplysninger i selvangivelsen er korrekte. Dette gjelder også opplysninger som skriver seg fra andre og som er forhåndsutfylt av ligningsmyndighetene.

3.10.2 Medhjelper

Skattyters ansvar endres ikke ved at han overlater til andre, f.eks. revisor eller advokat, å levere og/eller fylle ut selvangivelsen eller føre regnskapene/utarbeide årsoppgjør for seg, se HRD i Utv. 1992/856 (Rt. 1992/511) og URD 20. desember 1988 (Trondheim byrett) i Utv. 1989/64. Dette gjelder også om opplysningsfeilen skyldes feil i et dataprogram, jf. LRD 4. november 1998 (Borgarting) i Utv. 1999/551 (AS Freia).

Der skattyter representeres ved verge eller fullmektig, fordi skattyter er i en slik tilstand at han eller hun ikke er i stand til å ivareta egne interesser, skal det normalt ikke ilegges tilleggsskatt.

Det skal ikke foretas identifikasjon ved svikaktig opptreden hos medhjelper. Tilleggsskatt kan likevel ilegges der skattyter kan klandres for valget av medhjelper eller manglende oppfølging, eller at skattyter har hatt konkret kjennskap til opplysningssvikten. Svik fra medhjelper kan gi grunnlag for anmeldelse etter ligningsloven kap. 12.

3.10.3 Spesielt om deltakerlignet selskap

Feil i selskapsoppgaven vil normalt føre til feil i deltakernes selvangivelser. I slike tilfeller vil deltakerne være ansvarlig for opplysningene i selvangivelsen uavhengig av opplysningene i selskapsoppgaven. Det kan da ilegges tilleggsskatt med mindre det foreligger unnskyldelige forhold. Om det foreligger unnskyldelige forhold må avgjøres ut fra en konkret vurdering av bl.a. deltakerens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten.

3.10.4 Spesielt om formuesverdi av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper

Skattemessig formuesverdi for aksjer fastsettes i forbindelse med ligningen av selskapet, men får bare betydning ved ligningen av aksjonærene. Et aksje- eller allmennaksjeselskap kan derfor ikke ilegges tilleggsskatt på grunnlag av at selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende fastsettingen av aksjenes formuesverdi.

Fører de uriktige eller ufullstendige opplysningene fra selskapet til at aksjenes formuesverdi blir feil, og aksjonæren legger denne verdien til grunn i sin selvangivelse, anses han i utgangspunktet å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Hvorvidt aksjonærens forhold er unnskyldelig, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges, må avgjøres ut fra en konkret vurdering av bl.a. aksjonærens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten. Tilsvarende gjelder hvis det ennå ikke er fastsatt noen formuesverdi ved ligningen, og aksjonæren baserer seg på feilaktige opplysninger fra selskapet om formuesverdien. Har selskapet opprinnelig gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og disse blir korrigert av ligningsmyndighetene slik at det ved ligningen blir fastsatt riktig verdi, kan aksjonæren ikke ilegges tilleggsskatt hvis han legger

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

denne verdien til grunn i selvangivelsen. Dette gjelder selv om skattyter som representant for selskapet var ansvarlig for de uriktige opplysningene.

3.10.5 Spesielt om RISK

Tidligere fastsatt RISK-beløp inngår i aksjonærens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjer ervervet før 1. januar 2006.

Aksjonær som har benyttet det RISK-beløp ligningsmyndighetene har fastsatt ved tidligere års ligning av selskapet, kan ikke ilegges tilleggsskatt. Dette gjelder selv om selskapets opprinnelige oppgaver inneholdt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse er korrigert av ligningsmyndighetene.

Har derimot aksjonæren lagt uriktig RISK-beløp til grunn i sin selvangivelse, kan tilleggsskatt ilegges selv om RISK-beløpet er basert på opplysninger fra selskapet. Hvorvidt aksjonærens forhold er unnskyldelig, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges, må avgjøres ut fra en konkret vurdering av bl.a. aksjonærens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten.

3.11 Unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold

3.11.1 Generelt

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig pga. sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. lignl. § 10-3 nr. 1. Annen årsak kan være at skattyter for et kortere eller lengre tidsrom er ute av stand til å ivareta egne interesser, for eksempel som følge av psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold.

Hvorvidt et forhold etter sin art skal anses som unnskyldelig, er et rettslig spørsmål som avgjøres etter alminnelige fortolkningsprinsipper. For eksempel vil det ikke regnes som et unnskyldelig forhold at regnskapsfører holder tilbake regnskapet på grunn av manglende betaling fra skattyter.

Det er i utgangspunktet skattyter som må påberope at det foreligger et unnskyldelig forhold, se bl.a. HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278). Der skattyter ikke har påberopt unnskyldelige forhold kan ligningsmyndighetene normalt legge til grunn at slike ikke foreligger, med mindre opplysningene i den enkelte sak tilsier at unnskyldelige forhold likevel kan foreligge.

Hvis sakens opplysning tilsier at unnskyldelige forhold kan foreligge, må ligningsmyndighetene vurdere disse og eventuelt undersøke forholdet nærmere. Det kan ikke ilegges tilleggsskatt med mindre ligningsmyndighetene med klar sannsynlighet kommer til at unnskyldelige forhold ikke har foreligget eller det er klart sannsynlig at de påståtte unnskyldelige forhold ikke har vært årsaken til opplysningssvikten. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3 s. 57.

Hvis det foreligger flere unnskyldelige forhold som hver for seg ikke er tilstrekkelige til å frita for tilleggsskatt, må det vurderes om de samlet sett gir grunnlag for å frita.

3.11.2 Uerfarenhet

Ved vurderingen av om forholdet er unnskyldelig skal det tas hensyn til skattyters personlige forutsetninger, herunder alder, erfaring med økonomiske forhold, forutsetninger for å skaffe seg kunnskap om norske skatteregler mv.

Det kan ikke stilles samme krav til alle skattytere når det gjelder erfaring og innsikt. Kravene til f.eks. næringsdrivende må i en viss grad avhenge av i hvilken utstrekning vedkommende har hatt befatning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelser som virksomheten fører med seg, se uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1555 og HRD i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117) (Schultz). Også næringsdrivende kan derfor være i en situasjon som gir grunnlag for fritak fra tilleggsskatt på grunn av uerfarenhet, se uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak 2004/2392, omtalt i Sivilombudsmannens årsmelding 2004 side 183. Det vil likevel i alminnelighet stilles større krav til aktsomhet for næringsdrivende enn for andre skattytere. Som utgangspunkt fritar det imidlertid ikke fra tilleggsskatt at skattyter ikke har satt seg inn i regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til ut fra

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

erfaring, innsikt og forholdene ellers, se blant annet uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1571. Se på den annen side uttalelse fra Sivilombudsmannen 2002/03.

For utenlandske personer som ikke tidligere har vært skattepliktige i Norge kan det normalt legges til grunn at det foreligger unnskyldende uerfarenhet det første året dersom skattyteren ikke har oppfattet at han som skattepliktig i Norge skal kontrollere og korrigere opplysningene i selvangivelsen.

3.11.3 Rettsvillfarelse

Opplysningsfeil som skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, anses ikke som unnskyldelig. Selv om det kan være forståelig at skattyter tar feil av reglene, vil det ofte måtte legges til grunn at skattyter burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål og at det derfor ikke var gitt at ligningsmyndighetene ville dele hans oppfatning. Skattyter har i slike tilfeller plikt til å gi opplysninger som gir ligningsmyndighetene foranledning til selv å vurdere spørsmålet. Se for eksempel HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333). Bare i helt spesielle tilfeller kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor det dreier seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. Forholdet kan bli ansett som unnskyldelig hvis skattyter har gjort så godt han har kunnet, men likevel misforstått på en aktsom måte og dermed ikke oppfylt opplysningsplikten, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

For mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsoppgaver, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

Om tilfeller hvor skattyter ikke har vært klar over at det må sendes inn korrigert selvangivelse hvor det er inngitt korrigerte tredjemannsopplysninger, se pkt. 3.11.6.

3.11.4 Skattyter har gitt feil opplysninger i selvangivelsen, men korrekte opplysninger i vedlegg/skjema

Der skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i en post i selvangivelsen, men tallene i en tilsvarende post i et annet skjema er korrekt, vil dette normalt anses som en unnskyldelig feil ved utfyllingen av selvangivelsen. Forutsetningen er at feilen fremkommer uten nærmere sammenstillinger og feilen ikke fremstår som bevisst.

3.11.5 Feil i tredjemannsoppgaver

Lite synlige feil i tredjemannsoppgaver (sammenstilling av opplysninger fra a-melding, kontooppgaver mv.) som ikke blir rettet opp av skattyter, vil normalt anses som et unnskyldelig forhold.

3.11.6 Systemmessige misforståelser

Systemmessige misforståelser kan for eksempel være at skattyter ikke har forstått at han er pliktig til å korrigere opplysningene i selvangivelsen når arbeidsgiver sender inn korrigert innrapportering. Det kan også skyldes at skattyter gjør tekniske feil ved innleveringen av selvangivelsen i Altinn. Uriktige eller ufullstendige opplysninger som har sammenheng med en slik misforståelse, anses ikke i seg selv som et unnskyldelig forhold, men kan etter omstendighetene være unnskyldelig som «annen årsak» etter ligningsloven § 10-3 nr. 1. Se Finansdepartementets brev av 8. mai 2012. Om tilfeller der den systemmessige misforståelsen er knyttet til overføring av opplysninger fra aksjonærregisteroppgaven (RF-1088) til selvangivelsen, se SKD 10. mai 2012 og SKD 19. oktober 2012 i Utv. 2013/138.

Ved vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold av annen årsak, må det foretas en konkret vurdering hvor det ses hen til om skattyter var i god tro, herunder om han har gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på misforståelsen når han ble klar over den. Unntak fra tilleggsskatt kan for eksempel være aktuelt der skattyter har mottatt gjenpart av tredjemannsopplysninger med korrekte opplysninger før tilsendt selvangivelse, og dermed har lagt til grunn at skattemyndighetene har korrekte opplysninger. På den annen side vil det normalt ikke være grunnlag for å frita fra tilleggsskatt pga.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

misforståelse av Skatteetatens systemer dersom skattyter har mottatt et skatteoppgjør som han forstår eller burde forstå er uriktig. Dette kan for eksempel være tilfelle der skattyteren urettmessig får tilbakebetalt forskuddstrekk med et større beløp, eller skattyters lønnsinntekt uriktig fastsettes til kr 0. Se nærmere om dette i Skattedirektoratets brev av 19. oktober 2012 i Utv. 2013/141.

3.11.7 Tekniske regnskapsfeil mv.

Tekniske regnskapsfeil som ikke kvalifiserer som «åpenbare regne- og skrivefeil», men som likevel kan inntreffe ubevisst uten at skattyter eller dennes medhjelper kan lastes for det, kan etter omstendighetene bli ansett som et unnskyldelig forhold.

For mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

3.11.8 Manglende korrigering av underskudd med skattefradrag

Fremførbart underskudd som skrev seg fra 2008 og 2009 skal reduseres med et beløp tilsvarende det beløp som det er gitt skattefradrag for etter den midlertidige ordningen med skattefradrag for underskudd for inntektsårene 2008 og 2009, jf. sktl. § 16-63 annet ledd. Det skal normalt ikke ilegges tilleggsskatt hvor skattyter har glemt å redusere det fremførbare underskuddet etter denne bestemmelsen.

3.11.9 Etterfølgende forhold

Vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold skal i utgangspunktet foretas ut fra situasjonen på tidspunktet for innleveringen av ligningsoppgavene. Etterfølgende forhold kan imidlertid medføre at et forhold som i utgangspunktet fremsto som unnskyldelig likevel ikke er det. Dette kan gjelde der skattyter unnlater å gjøre oppmerksom på forhold som han blir oppmerksom på etter at oppgaven er levert inn, for eksempel åpenbare feil ved skatteoppgjøret. Se Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333 avsnitt 49). (Skattyter bidro ikke i tilstrekkelig grad til å avklare skatteplikten da ligningskontoret stilte spørsmål ved selvangivelsen. Dette ble tillagt vekt ved vurderingen etter § 10-3.)

3.12 Unntak ved åpenbare regne- eller skrivefeil

Tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger fastsettes ikke på grunn av åpenbare regne- eller skrivefeil i de oppgaver skattyter legger fram for ligningsmyndighetene, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav b).

En skrivefeil foreligger hvor det er skrevet noe annet enn det som var ment å skrives, eksempelvis at sifrene i et tall er byttet om. En skrivefeil vil også kunne foreligge hvor det for eksempel pga. automatisk link i et årsoppgjørsprogram utilsiktet er kommet inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der, se HRD i Utv. 2006/778 (Rt. 2006/593) (Eksportfinans ASA). Det samme gjelder hvis et beløp som skulle vært overført automatisk fra en post i selvangivelsen til en annen, ikke har blitt det, se HRD i Utv. 2006/787 (Rt. 2006/602) (Gezina AS). Også i tilfeller der det ikke er benyttet regnskapsprogram må det vurderes om avvik mellom to korresponderende poster i henholdsvis selvangivelsen og skjema skyldes skrivefeil.

Derimot anses det ikke som en skrivefeil hvis feilen skyldes at skattyter har hatt en feil forståelse av hvordan oppgavene skal føres eller at han har hatt en feilaktig forståelse av det underliggende grunnlaget for oppgavene, se HRD i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117) (Schultz). Etter omstendighetene kan imidlertid denne typen feil bli ansett som et unnskyldelig forhold, se pkt. 3.11.7. Det foreligger heller ingen skrivefeil hvis skattyter glemmer å føre opp enkelte poster i sin selvangivelse.

For at en regne- eller skrivefeil skal være åpenbar, må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene ikke kan unngå å oppdage den når de behandler oppgavene med alminnelig nøyaktighet, se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123. Feilen er ikke åpenbar hvis det som ser påfallende ut, kan ha en plausibel forklaring og derfor kan være riktig. Det

er avgjørende at det lett kan konstateres at noe er feil. Det er ikke noe vilkår for å anvende unntaket at det også uten videre kan konstateres hva som er riktig, se HRD 18. mai 2006 i Utv. 2006/778 (Rt. 2006/593) (Eksportfinans ASA) og HRD i Utv. 2006/787 (Rt. 2006/602) (Gezina AS). Om et tilfelle hvor feilen ikke ble ansett åpenbar, se LRD i Utv. 1999/551.

Fremstår det for ligningsmyndighetene som klart sannsynlig at feilen er arrangert, får unntaket ikke anvendelse. Dette gjelder f.eks. ved bevisste summeringsfeil.

3.13 Unntak ved frivillig retting

3.13.1 Generelt

Tilleggsskatt skal ikke fastsettes hvis skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav c). Unntaket får anvendelse hvor det foretas korrigering av opplysninger som er gitt tidligere, herunder hvor det oppgis formue eller inntekt som tidligere ikke er oppgitt til beskatning.

Reglene om frivillig retting gjelder også hvor skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som ligningsmyndighetene har lagt til grunn ved skjønnsligning.

Det er uten betydning om rettingen eller utfyllingen skjer under ordinær ligningsbehandling for vedkommende år eller på et senere tidspunkt.

Rettelse av de tidligere opplysningene må foretas av skattyter selv. Rettelsen kan også foretas av andre på oppdrag fra skattyter. Det kan forekomme tilfeller hvor en retting som foretas av skattyters ektefelle, ikke kan anses som en retting gjort av skattyter. Dette kan f.eks. forekomme i forbindelse med separasjon/skilsmisse.

Unntaket gjelder ikke hvor tredjemann retter tidligere innrapporterte beløp etter lignl. kap. 6.

3.13.2 Nærmere om kravet til frivillighet

Det er et vilkår at rettingen eller utfyllingen ikke er fremkalt av undersøkelser som ligningsmyndighetene har satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Aktører i en bransje hvor det er allment kjent at ligningsmyndighetene skal iverksette kontroller, vil dermed ikke unngå tilleggsskatt ved å melde fra om tidligere opplysningssvikt. Tilsvarende gjelder hvis ligningsmyndighetene har fått tips om uregelmessigheter fra andre som er kjent med at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Rettingen vil likevel kunne anses som frivillig hvis det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen eller ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten. Skattyter må i denne sammenheng identifiseres med en eventuell rådgiver som bistår ved fremleggelsen av opplysningene og som kjenner til den planlagte kontrollen.

3.13.3 Riktig skatt må kunne beregnes

For at unntaket skal få anvendelse må skattyter samarbeide og medvirke til at opplysningene blir riktige og fullstendige, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Unntaket får ikke anvendelse hvis ligningsmyndighetene selv må foreta en del undersøkelser og fremskaffe opplysninger før riktig skatt kan fastsettes. Hvis skattyter som følge av forhold utenfor hans kontroll bare delvis har klart å fremskaffe opplysninger om formuen og/eller inntekten, må det ut fra omstendighetene vurderes om opplysningene likevel skal anses som riktige og fullstendige.

Skattyter må også redegjøre for formuens og inntektens opprinnelse, uavhengig av om inntekten var skattefri eller inntektsskattekravet er falt bort som følge av foreldelse. Er midlene fremskaffet på ulovlig vis, må det vurderes om forholdet skal politianmeldes.

3.13.4 Skattyter er tidligere skjønnslignet og ilagt tilleggsskatt

Reglene om frivillig retting gjelder også der skattyter tidligere er skjønnslignet, og han deretter gir opplysninger som viser at formuen eller inntekten er høyere enn det som ble lagt til grunn ved skjønnsligningen. Kommer reglene om frivillig retting til

anvendelse, skal det ikke ilegges tilleggsskatt av inntektsforhøyelsen som skyldes den frivillige rettingen. Den opprinnelige tilleggsskatten skal fastholdes.

Der skattyters frivillige retting medfører skatteberegning basert på andre inntektsgrunnlag enn ved skjønnsligningen, og dette medfører en høyere samlet skatteberegning, skal det ikke ilegges tilleggsskatt på differansen mellom den nye og den opprinnelige skatteberegningen.

3.14 Unntak ved beløp under kr 600

Det skal ikke ilegges tilleggsskatt hvis tilleggsskatten i alt vil bli lavere enn kr 600, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav d. Grensen på kr 600 gjelder for det enkelte inntektsår. Tilleggsskatt og eventuell skjerpet tilleggsskatt skal ikke slås sammen ved beregningen.

3.15 Unntak ved dødsfall

Tilleggsskatt kan ikke ilegges etter at skattyter er død, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav e. Tilleggsskatt som er ilagt før dødsfallet faller ikke bort som følge av dødsfallet.

Tilleggsskatt kan imidlertid ilegges boet, arvinger eller gjenlevende ektefelle som er ansvarlig for å levere selvangivelse for avdødes formue og inntekt.

4 Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

4.1 Generelt

Tilleggsskatten beregnes av den samlede skatten, herunder trygdeavgiften, som er eller kunne ha vært unndratt hos den enkelte skattyter, jf. lignl. § 10-4 nr. 1. Om beregningsgrunnlaget ved feil tidfesting av inntekt eller fradrag, se pkt. 4.15.

Det har ikke betydning for beregningen av tilleggsskatten at skattyter i samme år blir effektuert for tilleggsskatt som er ilagt et tidligere år, men som ikke har blitt effektuert på grunn av skattyters underskudd.

4.2 Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Beregningsgrunnlaget er skatten av netto formues-/inntektstillegg etter de fradrag som knytter seg særskilt til de unndratte poster samme år. Dette gjelder i den utstrekning fradragene ikke er tatt med i selvangivelsen fra før, se HRD i Utv. 1995/933 (Rt. 1995/1288). Derimot skal en ikke redusere beregningsgrunnlaget med uavhengige nedsettelser av inntekt eller formue selv om de skjer samtidig.

Formues- og inntektstillegg som gir grunnlag for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av skattyters formue og inntekt ved beregningen av den unndratte skatten, jf. lignl. § 10-4 nr. 2.

4.3 Fradrag i beregningsgrunnlaget (netto beregningsgrunnlag)

4.3.1 Generelt

Ved beregningen av tilleggsskatt kan skattyter som utgangspunkt ikke trekke inn andre uoppgitte fradragsposter enn de som referer seg til den aktuelle unndratte inntektsposten. Fradragsposter kan likevel redusere grunnlaget for tilleggsskatt hvis det er en nær sammenheng mellom fradragsposten og den uoppgitte inntekten. Grunnlaget for tilleggsskatten vil i slike tilfeller være netto uoppgitt skattepliktig inntekt.

Foreligger det både uoppgitte driftsinntekter og driftskostnader innenfor én avgrenset virksomhet, vil dette normalt ha tilstrekkelig nær sammenheng til at tilleggsskatt skal beregnes til netto uoppgitt skattepliktig inntekt.

4.3.2 Særlig om aksjer og andre finansielle instrumenter

Følgende finansielle instrumenter/derivater anses å ha nær sammenheng ved beregning av tilleggsskatt, slik at tilleggsskatten skal beregnes av netto uoppgitt skattepliktig inntekt:

- realisasjon av aksjer
- realisasjon av aksjefond
- realisasjon av obligasjoner
- realisasjon av opsjoner

Tilleggsskatt skal for eksempel normalt beregnes til netto skattepliktig gevinst der skattyter har uoppgitt gevinst ved realisasjon av opsjon og samtidig har uoppgitt tap ved realisasjon av obligasjoner samme inntektsår.

Der skattyter har uoppgitt aksjeutbytte eller utbyttekompensasjon, kan eventuelt uoppgitt tap på aksjer eller opsjoner samme inntektsår hensyntas ved beregning av tilleggsskatt dersom aksjen/opsjonen er knyttet til samme selskap eller konsern.

Det kan også foreligge nær sammenheng mellom fradragsposter og den uoppgitte/uriktige inntekten ved såkalte sikringstransaksjoner. For eksempel der skattyter sikrer seg mot valutaeksponering på en aksjeinvestering ved å tegne en valutaswap. Et eventuelt tap på valutaswapen det aktuelle inntektsår vil redusere grunnlaget for beregning av tilleggsskatt på en uoppgitt gevinst på aksjeinvesteringen.

4.3.3 Særlig om andeler i deltakerlignende selskaper

Dersom skattyter har uoppgitt gevinst ved realisasjon av andel i et deltakerlignet selskap, kan uoppgitt fradragsberettiget tap ved realisasjon av andel i et deltakerlignet selskap trekkes fra ved beregningen av tilleggsskatt.

4.4 Ikke levert selvangivelse mv.

4.4.1 Generelt

Ved unnlatt levering av pliktig selvangivelse og/eller pliktig næringsoppgave, skal tilleggsskatt beregnes av den samlede skatten, herunder trygdeavgift som er eller kunne vært unndratt.

Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, se lignl. § 10-2 nr. 1. Leveres selvangivelsen eller næringsoppgaven før skatteoppgjøret er sendt skattyter, ilegges forsinkelsesavgift, se lignl. § 10-1 nr. 1.

Er selvangivelse eller næringsoppgave ikke levert, skal formue og inntekt fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 3. Det vil dermed være den skjønnsmessig fastsatte formuen og inntekten som vil danne utgangspunktet for beregning av tilleggsskatt. Det gjelder imidlertid særlige beviskrav for tilleggsskatt, se pkt. 3.3 og pkt. 6.3. For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt må det foretas en selvstendig vurdering av hvorvidt det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Det må videre foreligge klar sannsynlighetsovervekt for beregningsgrunnlaget. Det skal ikke beregnes tilleggsskatt av beløp som er forhåndsutfylt, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav a).

Hvis skjønnsligningen senere endres til skattyters gunst, skal tilleggsskatt som følge av manglende levering beregnes på grunnlag av det nye inntektsgrunnlaget.

4.4.2 Manglende levering av næringsoppgave mv.

Det skal ikke beregnes tilleggsskatt for manglende levering av næringsoppgave, hvis det beløpet som er ført i selvangivelsen er korrekt.

Er det bare næringsoppgaven som ikke er levert og det ikke er overført noe beløp til selvangivelsen, beregnes tilleggsskatt av skatt på næringsinntekten. Hvis det er ført opp et beløp som næringsinntekt i selvangivelsen, beregnes tilleggsskatt av skatt på den eventuelt forhøyede næringsinntekten som blir fastsatt ved ligningen.

4.5 Summarisk endring

Ved summarisk endring hos skattyter etter lignl. § 9-9 må eventuell tilleggsskatt på vanlig måte beregnes av den merskatt som fremkommer ved den aktuelle forhøyelsen.

4.6 Skattebegrensning og skattefradrag for pensjonsinntekt

Ved skattebegrensning etter sktl. kap. 17 beregnes tilleggsskatten av den økningen i skatten som fremkommer etter at det er tatt hensyn til skattebegrensningen. Tilsvarende gjelder ved skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.7 Inntekt som skal gjennomsnittslignes

Ved gjennomsnittsligning etter sktl. § 14-81 (skogbruk) og § 14-82 (reindrift) hvor inntekt er unnlatt oppgitt til beskatning, må grunnlaget for tilleggsskatt beregnes for hvert av årene i gjennomsnittsperioden.

Ved endring av ligning som ikke får betydning for gjennomsnittsligningen, se sktl. § 14-81 første ledd bokstav d annet punktum (skogbruk) og sktl. § 14-82 første ledd bokstav c annet punktum (reindrift), beregnes tilleggsskatten i sin helhet på vedkommende inntektsår.

4.8 Utland

Kan skattyter kreve reduksjon av norsk skatt på grunn av inntekt opptjent i utlandet, f.eks. på grunn av ettårsregelen eller skatteavtale (kreditmetoden, alternativ fordelingsmetode eller fordelingsmetoden med progresjonsforbehold), skal grunnlaget for tilleggsskatt være det skattebeløpet som fremkommer etter at reduksjonen er gjennomført. Se før øvrig emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

4.9 Underskudd

Har skattyter underskudd i inntektsåret skal tilleggsskatten beregnes dette året hvis vilkårene er oppfylt, se særlig pkt. 3.9.1 Det skal ikke beregnes tilleggsskatt hvor skattyter verken har anvendt underskuddet eller krevd det fremført til et senere år.

Tilleggsskatt skal beregnes av den skatten (herunder trygdeavgift) som ville blitt utlignet på den unndratte inntekten. Det påvirker ikke beregningen av tilleggsskatten at skattyter eventuelt er i underskuddsposisjon, jf. lignl. § 10-4 nr. 3. Tilleggsskatten skal altså beregnes som om øvrig inntekt hadde vært null (verken positiv eller negativ).

Opphører et selskaps virksomhet ved likvidasjon i løpet av inntektsåret skal det ikke beregnes tilleggsskatt der skattyter har underskudd. Unntaket gjelder ikke for den del av underskuddet som eventuelt kreves tilbakeført etter sktl. § 14-7. Det samme gjelder der selskapet er begjært konkurs eller selv har begjært oppbud. Skjer likvidasjonen som følge av reorganisering av virksomheten beregnes tilleggsskatten etter reglene i lignl. § 10-4 nr. 3. Hvis det ved skjønnsfastsetting av ligningen som følge av manglende levering av selvangivelse eller næringsoppgave ikke blir fastsatt et overskudd for det året selvangivelse ikke leveres, vil det ikke oppstå noen skattemessige fordeler som knytter seg til inntekten. Derimot kan det være aktuelt å beregne tilleggsskatt av eventuell unndratt skatt på formue som følge av den manglende leveringen.

Hvis det er næringsoppgaven som ikke er levert og næringsinntekten fastsettes til et positivt beløp mens det totalt sett er underskudd, skal det beregnes tilleggsskatt på grunnlag av den unndratte næringsinntekten, jf. lignl. § 10-4 nr. 3 første punktum.

Også i andre tilfeller hvor skatten blir lavere enn den skatten som er eller kunne vært unndratt, for eksempel fordi skattegrunnlaget blir redusert av et fremførbart underskudd, skal tilleggsskatten beregnes på grunnlag av den skatten som ville blitt utlignet på den ikke oppgitte formuen og inntekten, som om det fremførbare underskuddet ikke hadde foreligget, jf. lignl. § 10-4 nr. 3 annet punktum.

4.10 Beregning av tilleggsskatt ved konsernbidrag

Får et selskap økt inntekten under ordinær ligning eller i endringssak, kan selskapet kreve fradrag for konsernbidrag eller øke et tidligere ytet konsernbidrag, når bidraget benyttes til å dekke underskudd i andre konsernselskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.5. Endring/økning av konsernbidraget som følge av inntektsøkning reduserer ikke grunnlaget for beregning av tilleggsskatt.

4.11 Minstefradrag og personfradrag

Er det lønnsinntekt som er unndratt og minstefradraget ikke allerede er utnyttet fullt ut før inntektstillegget for unndragelsesåret, skal det beregnes ytterligere minstefradrag. Det skal også gis fullt personfradrag hvis vedkommende er i underskuddsposisjon og dermed ikke får personfradrag ved beregningen av skattepliktig inntekt, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.7.3.

4.12 Beregning av tilleggsskatt der kostnadene ikke er fradragsberettigede etter skatteloven § 6-51

Der skattyter urettmessig har fradragsført kostnader i strid med skatteloven § 6-51 om betaling via bank som vilkår for fradragsrett, må det vurderes om skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger til at skattekontoret har hatt en oppfordring til å undersøke fradragsretten nærmere.

Det skal ikke foretas avkortning i beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt for kostnader som ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-51. Dette gjelder også der inntekten er fastsatt ved skjønn. Se imidlertid de strengere reglene for kravene til bevis som gjelder for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, i pkt. 6.3.

4.13 Gevinst som inntektsføres gjennom gevinst- og tapskonto

Uoppgitt gevinst på driftsmidler som kan inntektsføres gjennom gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-45, skal inngå i beregningsgrunnlaget med 100 % det året gevinsten skulle vært ført inn på kontoen.

Er gevinst overført til gevinst- og tapskonto, men årlig inntektsføring er unnlatt, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd, skal kun det beløp som skattyter plikter å inntektsføre inngå i beregningsgrunnlaget. Den unnlatte inntektsføringen anses som en tidfestingsfeil, se nedenfor i pkt. 4.15.

4.14 Vederlag som nedskrives på saldo

Er vederlaget for et driftsmiddel som er ført på saldo verken inntektsført direkte eller gjennom av saldo, jf. sktl. § 14-44 første ledd, skal hele vederlaget inngå i beregningsgrunnlaget det året gevinsten skulle vært inntektsført eller nedskrevet på saldoen.

Er vederlag ved realisasjon av driftsmiddel nedskrevet på saldo, men pliktig årlig inntektsføring av eventuell negativ saldo utelatt, skal kun det beløp skattyter ikke har inntektsført inngå i grunnlag for beregning av tilleggsskatt. Den unnlatte inntektsføringen skal anses som en tidfestingsfeil, se pkt. 4.15.

4.15 Feil tidfesting av inntekt/fradrag

4.15.1 Generelt om nettometoden (nåverdiberegning av skattefordelen)

Tidfestingsfeil er feil som beror på uriktig anvendelse av tidfestingsreglene. En tidfestingsfeil vil bare resultere i en skatteutsettelse (skattekreditt) og ikke en endelig skattebesparelse. Ved tidfestingsfeil skal tilleggsskatten beregnes av nettofordelen ved den utsatte beskatningen, jf. lignl. § 10-4 nr. 4. Tidfestingsfeil foreligger i følgende tilfeller:

- De uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår. Dette er for eksempel aktuelt hvor en fradragspost fradragsføres for tidlig, hvor driftsmidler føres inn på en saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte og unnlatt prosentvis inntektsføring av etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektssaldo. Derimot regnes det ikke som tidfestingsfeil at skattyter foretar avskrivninger av et objekt som ikke er avskrivbart. Tilsvarende gjelder hvis påkostninger på et ikke-avskrivbart bygg fradragsføres som vedlikeholdskostnader. Se LRD 30. april 2008 (Gulating) i Utv. 2008/1012.
- Feilen motvirkes ved at skattyter selv har inntektsført beløpet eller redusert fradragsbeløpet før feilen oppdages av ligningsmyndighetene.
- Ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i et senere år. Se som eksempel HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333) (Tilleggsvederlag ved salg av aksjer ville mest sannsynlig ha blitt oppgitt til beskatning i året etterpå). Ved vurderingen av om det foreligger en tidfestingsfeil, vil det ha betydning om det kan reises tvil om når tidfestingen skal skje, og om skattyter kan påvise en fornuftig grunn til at han mente at inntekten skulle tidfestes senere. Skattyters erfaring og kunnskap vil her ha betydning.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Feil som skyldes andre forhold enn uriktig anvendelse av tidfestingsreglene, f.eks. unnlatelse av å inntektsføre overskudd, er ikke å anse som en tidfestingsfeil. Dette gjelder selv om skattyter sannsynliggjør at feilen ville blitt oppdaget og korrigert ved senere års ligning. Se HRD i Utv. 2015/1783 (Rt. 2015/1029) (Global Shipsholding Norden 2 AS) (Ved den elektroniske innleveringen av oppgaver i Altinn var andelen av overskuddet fra en selskapsdeltakelse satt til kr. 0. Dette kunne ikke anses som en tidfestingsfeil, selv om skattyter høyst sannsynlig ville ha oppdaget feilen og korrigert inntekten).

Er det ikke grunnlag for å anse forholdet som en tidfestingsfeil, skal tilleggsskatten beregnes på grunnlag av det skattebeløpet (herunder trygdeavgift) som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår.

Hvor det foreligger en tidfestingsfeil, skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten utgjøre differansen mellom nåverdien av den skatt som er spart og nåverdien av den økte skatten i et senere år. Se HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333). Dette innebærer at det kun skal beregnes tilleggsskatt av feilføringen det aktuelle og eventuelt tidligere inntektsår.

Det skal legges til grunn at en tidfestingsfeil senest reverseres etter 20 år.

4.15.2 Ikke avskrivbare driftsmidler ført på saldo

Har skattyter tilført saldo et ikke avskrivbart driftsmiddel, for eksempel en tomt eller privat innbo, skal tilleggsskatten beregnes av det aktuelle års avskrivningsbeløp. Det skal ikke beregnes tilleggsskatt av resterende aktivert beløp som ennå ikke er avskrevet, da fradrag for avskrivning avhenger av at skattyter faktisk krever det.

4.15.3 Tap på fordring

Nettometoden får anvendelse der skattyter fradragsfører tap på fordring før det foreligger skattemessig fradragsrett etter sktl. § 6-2 nr. 2, og hvor det sannsynliggjøres at fordringen kan konstateres som «endelig tapt» i et senere inntektsår uten at skattyter vil kreve fradrag for dette.

4.15.4 Diskonteringsrente

Ved beregning av nåverdien av skattekreditten ved tidfestingsfeil skal det tas utgangspunkt i årsgjennomsnittet av den sikre renten på statspapirer med et tillegg på 0,5 prosentpoeng. Løpetiden må ses i forhold til tidsforskyvningen på fradragene. Renten for statskasseveksler med 9-12 måneders løpetid kan benyttes som utgangspunkt for skattekreditt på 1 år, mens det for lengre skattekreditter benyttes rente for statsobligasjoner med tilsvarende lengre løpetid. Se for øvrig FIN 3. mars 2005 i Utv. 2005/1393.

Løpetiden for statsobligasjoner er 3, 5 eller 10 år. Renten for 3-årige statsobligasjoner brukes der tidfestingsfordelen er fra 2 til og med 4 år. Er tidfestingsfordelen fra 5 til og med 9 år, brukes renten for statsobligasjoner med 5 års løpetid. Der tidfestingsfordelen er 10 år eller mer, benyttes renten for 10 års løpetid. Renten for statsobligasjoner er flytende. Ved fastsetting av tilleggsskatt benyttes årsgjennomsnittet for inntektsåret (se http://www.norges-bank.no/Statistikk/Rentestatistikk/Statsobligasjoner-Rente-Arsgjennomsnitt-av-daglige-noteringer/). Renten gjelder hele perioden (fastrente for alle årene).

	3 år	5 år	10 år
2014	1,52	1,82	2,52
2013	1,63	1,93	2,58
2012	1,44	1,59	2,10
2011	2,24	2,56	3,12
2010	2,46	2,83	3,52
2009	2,71	3,33	4,00

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2008	4,53	4,43	4,47
2007	4,79	4,77	4,78
2006	3,74	3,90	4,07
2005	2,90	3,27	3,74
2004	2,95	3,61	4,36
2003	4,24	4,58	5,04
2002	6,39	6,36	6,38

Ved beregning av nåverdien av skattekreditten skal redusert grunnlag for inntektsskatt som følge av endringen hensyntas (etter-skatt rente). Renten skal således reduseres med 28 % til og med inntektsåret 2013, og deretter 27 %. Redusert grunnlag for formuesskatt som følge av endringen skal ikke hensyntas.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 skal skattesatsen settes til 25 %.

5 Sats

5.1 Generelt

Satsen for tilleggsskatt er 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 første punktum. Om skjerpet tilleggsskatt, se nedenfor.

5.2 Redusert sats der det foreligger tredjemannsopplysninger ved ligningsbehandlingen

Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, men det ukrevet er levert tredjemannsoppgave etter lignl. kap. 5 eller 6 for det aktuelle forholdet, før skatteoppgjøret er sendt skattyter, er satsen for tilleggsskatt 10 %, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 annet punktum. Dette gjelder også opplysninger som er innrapportert, men ikke forhåndsutfylt på selvangivelsen, for eksempel opplysninger fra VPS.

For ektefeller som lignes under ett (felles eller særskilt) skal redusert sats benyttes hvor rentekostnaden er innrapportert på den ene ektefellen og den andre ektefellen fører opp en del av rentebeløpet uten at den førstnevnte ektefellen reduserer det forhåndsutfylte beløp. Tilsvarende gjelder andre fradragsposter som ektefeller kan fordele fritt seg i mellom, og det foreligger tredjemannsopplysninger, se nærmere emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.5.2.

Det må på vanlig måte vurderes om det foreligger unnskyldelige forhold, se pkt. 3.11.

Regelen om redusert sats der det foreligger tredjemannsopplysninger før skatteoppgjør sendes skattyter, gjelder også for næringsdrivende og etterskuddspliktige.

Det skal ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt når vilkårene for redusert sats i ligningsloven § 10-4 nr. 1 annet punktum er til stede.

5.3 Redusert sats for deltakere i deltakerlignede selskaper

Har deltaker i deltakerlignede selskap gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelse, men det ukrevet er levert deltakeroppgave av selskapet for det aktuelle forholdet etter lignl. § 4-9 nr. 1, er satsen for tilleggsskatt 10 % jf. lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum.

Følgende vilkår må være oppfylt for å bruke redusert sats:

– Opplysningene som tilleggsskattespørsmålet gjelder, må framgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233)

– Opplysningene i selskapets deltakeroppgave (RF-1233) om skattyters formue og inntekt fra selskapet må være gitt ukrevet av selskapet.
– Selskapets ligningsoppgaver må leveres før skatteoppgjøret sendes skattyter.

Dette gjelder fra og med ligningen for inntektsåret 2014. Det må på vanlig måte vurderes om det foreligger unnskyldelige forhold, se pkt. 3.11. Det skal ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt når vilkårene for redusert sats i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum er til stede.

6 Skjerpet tilleggsskatt

6.1 Generelt

Lignl. § 10-5 har regler om skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt kan bare anvendes i tillegg til ordinær tilleggsskatt etter lignl. § 10-2. Skjerpet tilleggsskatt kan anvendes både hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og hvor skattyter har unnlatt å levere selvangivelse.

6.2 Vilkår for skjerpet tilleggsskatt

6.2.1 Generelt om skyldkravet

For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt etter lignl. § 10-5 må det være ilagt ordinær tilleggsskatt etter lignl. § 10-2. I tillegg må følgende vilkår være oppfylt

– Skattyter må forsettlig eller grovt uaktsomt ha gitt de uriktige eller ufullstendige opplysningene eller forsettlig eller grovt uaktsomt ha unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave
– Skattyter må ha forstått eller burde ha forstått (simpel uaktsomhet) at de uriktige eller ufullstendige opplysningene eller unnlatelsen av å levere kunne føre til skattemessige fordeler.

Skillet mellom forsett og grov uaktsomhet har ikke betydning når det skal slås fast om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Derimot kan skillet ha betydning ved vurderingen av hvilken sats som skal anvendes, se nedenfor.

Ved bedømmelsen av om skyldgraden er oppfylt, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere. Det må imidlertid også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke det aktsomhetskrav (opp eller ned) som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål.

Skjerpet tilleggsskatt forutsetter at det føres bevis for skattyters skyld. I slike tilfeller vil det derfor ikke være aktuelt å vurdere om unntaket i lignl. § 10-3 nr. 1 om unnskyldelige forhold får anvendelse. Unntakene i lignl. § 10-3 nr. 2 kan imidlertid komme til anvendelse, jf. lignl. § 10-5 nr. 1 siste punktum, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 9.3.

6.2.2 Nærmere om kravet til forsett

Forsett foreligger når skattyter kjente til opplysningsfeilen på det tidspunkt opplysningene ble gitt til ligningsmyndighetene. I tillegg må han ha forstått eller burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler.

Forsett må vurderes konkret ut fra de subjektive og objektive opplysninger som foreligger om skattyters forhold. Om beviskravene, se pkt. 6.3. Eksempler på tilfeller hvor det kan foreligge forsett vil være der

– det er gjennomført spesielle tiltak for å skjule et faktisk forhold, f.eks. ved bruk av falske eller uriktige dokumenter laget av eller for skattyter, eller skattyter får andre til å gi uriktige bekreftelser
– det er gjort fradrag i selvangivelse for kostnader som ikke eksisterer, f.eks. renter av gjeld når det ikke foreligger et lån
– skattyter har hatt omsetning/inntekt som er holdt utenfor regnskapet/selvangivelsen
– skattepliktig uttak til eget bruk er holdt utenfor regnskapet og selvangivelsen

- private kostnader og/eller andre klart ikke fradragsberettigede kostnader er ført på konto for fradragsberettigede kostnader i regnskapet og ikke tilbakeført senere
- det er krevd fradrag for kostnader som helt eller delvis er dekket av arbeidsgiveren, f.eks. ved ikke innrapportert godtgjørelse eller refusjon som skattyter ikke har inntektsført i selvangivelsen eller ved at arbeidsgiver har subsidiert kost og/eller losji.

6.2.3 Når foreligger grov uaktsomhet

Grov uaktsomhet foreligger når skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen. I tillegg må han ha forstått eller burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler. Ved vurderingen av skattyterens skyld må man se hen til feilens art og størrelse, hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, og eventuelle personlige kvalifikasjoner eller begrensninger hos skattyter. Det kreves f.eks. mer av en næringsdrivende enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av ligningsoppgavene. Se også HRD i Utv. 1995/933 (Rt. 1995/1288), HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278) og LRD i Utv. 2014/1561.

6.2.4 Skyld hos medhjelper

Det er ikke tilstrekkelig at skattyters medhjelper, f.eks. revisor, advokat, regnskapsfører e.l. har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Det er skattyters eget forhold som skal være avgjørende. Har han utvist forsett eller grov uaktsomhet ved å stole på rådene fra medhjelperen, kan det ilegges skjerpet tilleggsskatt. Se f.eks. HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278).

På den annen side er det ikke nødvendig at medhjelperen har utvist forsett/grov uaktsomhet, f.eks. hvis skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt medhjelperen uriktige opplysninger.

6.3 Beviskrav

Det gjelder strengere krav til bevis for at det skal kunne ilegges skjerpet tilleggsskatt, i forhold til det som gjelder for ordinær tilleggsskatt, se pkt. 3.3. For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt, må det være bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Det må også bevises ut over enhver rimelig tvil at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt mht. opplysningssvikten. I tillegg må det være bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter minst har hatt den inntekten/formuen som danner grunnlag for den skjerpede tilleggsskatten.

Tredelingen av beviskravet medfører at det kan bli ulike beregningsgrunnlag i samme ligningssak. Dette vil særlig gjelde saker med skjønnsfastsettinger. Det må foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt for selve skattekravet, klar sannsynlighetsovervekt for grunnlaget for den ordinære tilleggsskatten og bevis utover enhver rimelig tvil for grunnlaget for skjerpet tilleggsskatt.

Eksempel

I et konkret tilfelle er det på grunn av konstatert oppgave- og/eller regnskapssvikt hjemmel for skjønnsligning. Som følge av dokumentbevis som ligningsmyndighetene sitter på, er det dessuten bevist utover enhver rimelig tvil at faktisk unndratt overskudd er minst kr 50 000. Videre er det klar sannsynlighetsovervekt for at faktisk unndratt næringsoverskudd er minst kr 100 000 på grunn av erfaringstall mv. i bransjen (uten motbevis som svekker betydningen av slike bransjetall mv. i den konkrete saken). Det foreligger også alminnelig sannsynlighetsovervekt for at unndratt overskudd er kr 150 000 på grunn av konkrete omstendigheter og antakelser om de individuelle driftsforholdene. Det legges til grunn at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, og at skattyter har vært klar over faktum og opplysningsfeilene. Ligningsmyndighetene vil da ha bevisgrunnlag for skjønnsligning av kr 150 000 i skattepliktig næringsinntekt, for ileggelse av 30 % tilleggsskatt på skatt av kr 100 000 i næringsinntekt og for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt på skatt av kr 50 000 i næringsinntekt.

Videre må det bevises ut over enhver rimelig tvil at det ikke foreligger et slikt faktum som gir grunnlag for fritak for tilleggsskatt etter lignl. § 10-3 nr. 2, for eksempel en skrivefeil, se lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav b) og pkt. 3.12.

6.4 Beregningsgrunnlag for skjerpet tilleggsskatt

Skjerpet tilleggsskatt beregnes av den skatten som er eller kunne vært unndratt som følge av de handlinger/unnlatelser som gir grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-5 nr. 3. Beregningsgrunnlaget fastsettes på samme måte som for ordinær tilleggsskatt, se lignl. § 10-5 nr. 3, jf. § 10-4 nr. 2 til 4 og pkt. 4.

6.5 Satser for skjerpet tilleggsskatt

6.5.1 Generelt

Hvis det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, skal denne beregnes med 15 % eller 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-5 nr. 3. Dette kommer i tillegg til den ordinære tilleggsskatten.

Hvilken sats som skal benyttes, avgjøres ut fra en vurdering av størrelsen av det unndratte beløpet, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. Herunder må det legges vekt på om det foreligger gjentakelse. Gjentakelse kan typisk vektlegges hvor skattyter i løpet av de siste 10 årene er ilagt tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse, skjerpet tilleggsskatt eller tilleggsskatt med forhøyet sats (45 % eller 60 %) etter de tidligere reglene.

6.5.2 Valg av sats når skattyter har erkjent de faktiske forhold

Har skattyter ved erkjennelse bidratt til å avklare de faktiske forholdene, skal det anvendes 15 % for den delen av inntektsforhøyelsen som skattyter har erkjent. Med erkjennelse menes for eksempel at skattyter bekrefter beregningsforslag i bokettersynsrapport eller at skattyter sender dokumentasjon som underbygger forslaget til inntektsfastsetting. Det anses normalt ikke som tilstrekkelig at skattyter kun har erkjent skjønnsadgang. Den reduserte satsen skal også benyttes om skattekontoret har avklart de faktiske forholdene før erkjennelsen.

Erkjennelsen må foreligge før vedtak, ev. utkast til vedtak i første instans, er sendt skattyter.

6.5.3 Skjerpet tilleggsskatt med forskjellige satser

Skal skattyter for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som den skjerpede tilleggsskatten skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satsene skal anvendes for, jf. lignl. § 10-5 nr. 4.

7 Formelle regler

7.1 Generelt

Tilleggsskatt kan utlignes ved ordinær ligningsbehandling og ved endringssak. Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av eller ved senere særskilt vedtak, jf. lignl. § 10-2 nr. 3. Skjerpet tilleggsskatt etter lignl. § 10-5 kan fastsettes i eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av ordinær tilleggsskatt etter lignl. § 10-2, se lignl. § 10-5 nr. 2. Er det på tidspunktet for vedtak om ordinær tilleggsskatt aktuelt å fortsette saksbehandlingen med sikte på å vurdere senere ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, må det i vedtaket om tilleggsskatt opplyses om dette, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 10.3.

Under ordinær ligning treffer skattekontoret vedtak om ordinær tilleggsskatt og eventuelt skjerpet tilleggsskatt, jf. lignl. § 8-4. Det er også skattekontoret som skal omgjøre tilleggsskatt ilagt under ordinær ligning på grunn av manglende selvangivelse mv. til forsinkelsesavgift. Dette er aktuelt i de tilfellene hvor selvangivelsen er levert før utsending av skatteoppgjøret, men for sent til å bli behandlet ved ordinær ligningsbehandling.

Om vedtaksmyndighet i endringssak, se lign. § 9-8 og emnet «Endringssak – endring uten klage».

7.2 Frist

Spørsmål om bruk av tilleggsskatt må tas opp innenfor fristen som gjelder for endringssak, se emnet «Endringssak – endring uten klage». I følge EMK art. 6 første ledd har skattyter også krav på at en avgjørelse om tilleggsskatt skjer innen rimelig tid, se pkt. 10.3.3.

7.3 Varsel

Skattyter skal alltid varsles med en passende frist til å uttale seg. Fristen skal være minst tre uker, jf. lignl. § 10-2 nr. 2. Hvis dette ikke er gjort, kan fastsettingen av tilleggsskatt bli kjent ugyldig. Nærmere om når det skal varsles og innholdet i varselet, se emnet «Varsel», pkt. 4.1.

7.4 Avgjørelsens form og innhold mv.

Saker om tilleggsskatt skal alltid avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal ha en begrunnelse hvor det framgår at vilkårene er oppfylt. Ved skjerpet tilleggsskatt må det begrunnes særskilt at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt, herunder hvilken vurdering som ligger til grunn for den anvendte satsen.

Skattekontoret skal sørge for at skattyter, eventuelt dennes fullmektig, får gjenpart av vedtaket. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett.

Skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i vedtaket, kan skattekontoret rette.

7.5 Underretning om henleggelse av tilleggsskatt

Har skattekontoret varslet om tilleggsskatt, men likevel finner at det ikke er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, skal skattyter underrettes om dette.

Underretning kan skje per brev, eller tas inn som eget punkt i et eventuelt endringsvedtak. Hvor ligningen endres ved forenklet vedtaksform må underretning skje i eget brev.

7.6 Klage

Vedtak om ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt kan påklages etter de vanlige reglene, se emnet «Endringssak – klage».

8 Renter

Om beregning av renter ved endring av ligning, se emnet «Endringssak – endring uten klage».

9 Arbeidsgiveravgift

9.1 Generelt

Reglene om tilleggsskatt gjelder tilsvarende for bruk av tilleggsavgift ved endring av arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling».

9.2 Særlig om summarisk fellesoppgjør

Ved summarisk fellesoppgjør etter lignl. § 9-5 nr. 8 skal arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget fastsettes ved at nettoytelsene oppgrosses til bruttobeløp, se emnet «Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver», pkt. 5. Tilleggsavgift skal beregnes av det unndratte beløpet før oppgrossing, se uttalelse fra Sivilombudsmannen 11. april 2014 (sak 2013-2029).

10 Forholdet til EMK

10.1 Generelt

Både skjerpet og ordinær tilleggsskatt anses som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK). Dette gjelder både tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og tilleggsskatt for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Se HRD i Utv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2000/1029 (Rt. 2000/996) (Bøhler), HRD i Utv. 2002/659 (Rt. 2002/497), Utv. 2002/673 (Rt. 2002/509) og Utv. 2002/699 (Rt. 2002/557). Se også HR plenumskjennelse i Utv. 2006/1451 (Rt. 2006/1409).

At tilleggsskatt er straff etter EMK innebærer at skattyter

– ikke kan ilegges både tilleggsskatt og annen straff hvis det strider mot forbudet mot dobbelt straffeforfølgning, jf. EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4 (forkortet EMK P 7-4). Nærmere om dette, se pkt. 10.2
– fra det tidspunkt han anses som siktet har visse rettigheter etter EMK art. 6, se nedenfor

De ulike rettighetene etter EMK er i sin natur av variert art og ikke enhver rettighet etter EMK vil uten videre få anvendelse i tilleggsskattesaker, se HRD i Utv. 2000/1029 (Rt. 2000/996). Videre vil rettighetene kunne være av en slik art at de ikke nødvendigvis inntrer umiddelbart etter at skattyter anses som siktet. Se HRD i Utv. 2010/903 (Rt. 2010/513) som gjaldt spørsmål om dokumentinnsyn. Om dette, se nærmere i emnet «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.4.

Ligningsmyndighetene har en selvstendig plikt til å påse at avgjørelser om tilleggsskatt ikke er i strid med reglene i EMK art. 6 og P 7-4.

EMK-bestemmelsene som omhandles her har bare betydning i saker om tilleggsskatt og ikke for anvendelsen av de materielle skattereglene.

EMK gjelder både for fysiske og juridiske personer. For juridiske personer kan det likevel følge av en fortolkning av en bestemt rettighet at den ikke er anvendelig.

10.2 Forbudet mot dobbelt straffeforfølgning, EMK P 7-4

10.2.1 Generelt

Forbudet i EMK P 7-4 mot dobbelt straffeforfølgning, innebærer at skattyter er beskyttet mot at det reises ny sak om et forhold som han allerede er straffedømt eller frifunnet for.

Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har fastslått at flere kumulative vilkår må være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak. Følgende vilkår må alle være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak

– begge saker må innebære straffeforfølgning etter EMK P 7-4
– begge saker må gjelde samme straffbare forhold
– den første avgjørelsen må være endelig
– behandlingen i den andre saken må innebære gjentatt forfølgning
– begge saker må rette seg mot samme rettssubjekt

Er alle ovennevnte vilkår oppfylt medfører disse at skattyter ikke kan

– ilegges tilleggsskatt for «samme forhold» som han er straffedømt eller frifunnet for, eller
– anmeldes til påtalemyndigheten for «samme forhold» som han er ilagt tilleggsskatt for.

Er det formell hjemmel til å sanksjonere en skatteunndragelse både med tilleggsskatt og annen straff, må en således ta stilling til om skattyter skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes dersom bruk av begge sanksjoner anses som dobbelt straffeforfølgning etter EMK P 7-4.

Om et tilfelle der forbudet mot dobbelt straffeforfølgning ble vurdert, se HRD i Utv. 2010/1383 (Rt. 2010/1121). (Skattyter ble først ilagt tilleggsskatt av ligningsmyndighetene. Noen måneder senere ble han dømt til fengsel i straffesak for samme forhold. Retten kom til at det ikke forelå gjentatt forfølgning i strid med EMK P 7-4, men lovlig parallellbehandling).

EMK P 7-4 er ikke til hinder for at en likning hvor det er ilagt tilleggsskatt tas opp igjen og det ilegges tilleggsskatt av det nye grunnlaget.

10.2.2 Nærmere om hva som er «samme straffbare forhold»

Ved vurderingen av om det er «samme forhold» tar man utgangspunkt i handlingen alene. Man står overfor samme forhold når begge forfølgningene har sitt utspring i et identisk faktum eller i et faktum som i det vesentlige er det samme. Se dom fra Den

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

europeiske menneskerettsdomstolens (EMDs) storkammer, Zolotukhin mot Russland, av 10. februar 2009 (Lovdata 14 939/03), og HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72). Ved vurderingen av om det dreier seg om de samme forhold skal det ses hen til om de faktiske forholdene gjelder samme person og om de er uløselig knyttet sammen i tid og sted. Se også Ot.prp. nr. 82 (2008-09) pkt. 5.3.

Gjelder anmeldelsen og tilleggsskatten overtredelser begått i forskjellige inntektsår, anses dette ikke som samme forhold, selv om det er sammenheng mellom overtredelsene. En står heller ikke overfor samme forhold hvis tilleggsskattesaken og straffesaken gjelder forskjellige rettssubjekter. Se for eksempel LRD (Borgarting) 19. mai 2003 i Utv. 2003/1013 (Starion). (Retten anså det ikke som «samme forhold» å ilegge skattyter tilleggsskatt for å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i egen selvangivelse, når han tidligere hadde blitt straffedømt for ikke å ha levert selvangivelse for aksjeselskapet han var styreformann i for det samme inntektsåret.)

Overtredelse av straffelovens underslagsbestemmelse vil være et annet forhold enn overtredelse av lignl. § 10-2, jf. LRD (Borgarting) 18. mars 2003 i Utv. 2003/685. (Det var ikke til hinder for å reise straffesak for underslag av beløp som var tatt ut av kassen, at skattyter hadde blitt ilagt tilleggsskatt som følge av at det samme beløpet ikke var oppgitt som lønn i selvangivelsen.)

Brudd på regnskapslovgivningen og brudd på ligningsloven kan ikke anses som samme forhold. Se for eksempel HRD i Utv. 2004/661 (Rt. 2004/1074) hvor det ikke var i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning at en skattyter som var ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift for manglende oppgitt inntekt og omsetning ble straffedømt for manglende regnskapsførsel. Dette er også lagt til grunn i avvisningsavgjørelse av EMD 27. januar 2009 (9631/04) (Carlberg mot Sverige). Se nærmere Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.3. Se også HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72).

Det er heller ikke til hinder for å reise straffesak for manglende lønnsrapportering, selv om det er beregnet tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift av det samme grunnlaget, se HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72). I denne dommen ble det også lagt til grunn at utarbeidelse av uriktig dokument til bruk for legitimasjon av ansattes inntjening, jf. lignl. § 12-1 nr. 1 bokstav b, er et annet forhold enn å gi uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene om egne forhold. Tilsvarende antas å gjelde der skattyter utferdiger uriktig dokument som bare kan få betydning for egen ligning og deretter legger det til grunn i selvangivelsen.

10.2.3 Nærmere om gjentatt forfølgning

Det er en viss adgang til å ilegge forskjellige sanksjoner i forskjellige prosesser. I de sakene dette har blitt akseptert av retten har det vært lagt vekt på at det var saklig og tidsmessig sammenfall mellom forvaltningssaken og straffesaken. Se HRD i Utv. 2010/1383 (Rt. 2010/1121) (Skattyter unnlot å oppgi betydelige aksjeinntekter i selvangivelsen. Skattyter ble ilagt tilleggsskatt av ligningsmyndighetene og noen måneder senere ble han dømt til fengsel i straffesak for samme forhold. Høyesterett la vekt på at straffesaken og forvaltningssaken ble behandlet parallelt, at de i sjelden grad var sammenvevet og at det var tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom avgjørelsene. I saken veide hensynet til effektiv forfølgning tyngre enn hensynet til å gi beskyttelse mot den belastning det er å bli utsatt for ny forfølgning. Retten la til grunn at skattyter ikke hadde noen beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun en forfølgning. Retten kom til at det ikke forelå gjentatt forfølgning i strid med EMK P 7-4, men lovlig parallellbehandling).

10.2.4 Konsekvenser av forbudet mot dobbelt straffeforfølgning i EMK P 7-4

Hvis det er ilagt tilleggsskatt for en bestemt handling eller unnlatelse, sperrer EMK P 7-4 i visse tilfeller for at det reises straffesak for den samme handlingen eller unnlatelsen. På tilsvarende måte kan det ikke ilegges tilleggsskatt hvis vedkommende er endelig straffet eller frifunnet for den aktuelle handlingen eller unnlatelsen.

EMK P 7-4 er ikke til hinder for at ligningsmyndighetene, etter å ha arbeidet med en konkret tilleggsskattevurdering uten å treffe vedtak, i stedet konkluderer med å

anmelde forholdet. Dette gjelder selv om skattyter er varslet om at det vurderes å ilegge ordinær eller skjerpet tilleggsskatt.

Anmeldes saken, men saken henlegges av politiet av kapasitetshensyn, anses det ikke å være i strid med EMK P 7-4 om ligningsmyndighetene tar opp saken på nytt og ilegger tilleggsskatt. Tilsvarende gjelder som utgangspunkt hvis saken henlegges på grunn av bevisets stilling, se Rt. 2006/1563. Det må imidlertid vurderes om det fortsatt er grunnlag for å anvende tilleggsskatt, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 og emnet «Endringssak – endring uten klage». Ved en slik vurdering er det særlig grunn til å ta hensyn til om det er fremkommet nye opplysninger i saken, tiden som er gått og de forhold som ligger til grunn for påtalemyndighetens henleggelse. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 12.3.

10.2.5 Konkurskarantene, forholdet til tilleggsskatt

I HR kjennelse i Utv. 2003/1223 (Rt. 2003/1221) ble det slått fast at ilagt konkurskarantene etter konkursloven § 142 verken anses som straff eller straffesiktelse etter EMK. Konkurskarantene er således ikke til hinder for å ilegge tilleggsskatt.

10.3 Rett til rettferdig rettergang

10.3.1 Rettigheter som siktet

EMK art. 6 om rett til en rettferdig rettergang kommer til anvendelse når skattyter er siktet. Som hovedregel vil skattyter anses som siktet i konvensjonens forstand når han mottar et konkret varsel om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ham tilleggsskatt for et bestemt forhold. Om varsel om tilleggsskatt, se emnet «Varsel», pkt. 4.

Unntaksvis kan skattyter være siktet på et tidligere tidspunkt dersom hans situasjon er vesentlig påvirket. Om en slik situasjon foreligger må vurderes konkret. En generell orientering om konsekvensene av å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlate å levere selvangivelsen, er i utgangspunktet ikke tilstrekkelig til å utløse rettigheter etter EMK art. 6.

At et varsel om tilleggsskatt anses som en straffesiktelse etter EMK art. 6 innebærer at visse rettssikkerhetsgarantier kommer til anvendelse ved behandling av tilleggsskattespørsmålet. Hvilke rettigheter et slikt varsel for øvrig utløser etter EMK art. 6, er per i dag usikkert. For å sikre en ensartet praksis skal saker der det foreligger tvil forelegges Skattedirektoratet før avgjørelse treffes.

10.3.2 Innsynsrett

Om innsynsrett hvor skattyter er varslet om tilleggsskatt, se emnet «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.4.

10.3.3 Avgjørelse innen rimelig tid

Skattyter som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 nr. 1. Hvor lang tid som kan gå uten at denne artikkelen er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattyter eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattyter. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2. Vurderingen skal foretas på bakgrunn av den faktiske tidsbruk som så langt har medgått i saken. Mulig tidsbruk ved en eventuell fremtidig prosess skal ikke medregnes.

Brudd på EMK art. 6 nr. 1 kan medføre at tilleggsskatt må reduseres eller falle bort.

I HRD i Utv. 2000/1029 (Rt. 2000/996) ble det lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid for ligningsmyndighetene og domstolene på ca. 11 og 8 år, medførte at ligningen ikke var avgjort innen rimelig tid. Det ble lagt til grunn at også inaktivitet før skattyter ble siktet kunne ha betydning ved vurderingen av om avgjørelsen var truffet innen rimelig tid. Avgjørelsen er basert på en konkret vurdering av de hendelser som førte til at saksbehandlingstiden ble så lang, og gir ikke noe eksakt svar på hva som anses som rimelig tid. Dommen er nærmere omtalt i Skd nr. 9/2001 pkt. 5.8.2.3 i Utv. 2001/1209. Dersom tilleggsskattekravene blir tvangsinnfordret før saken er endelig avgjort, er det særlig strenge krav til hurtig saksbehandling, jf. EMDs avgjørelse i

sakene Janosevic mot Sverige 23. juli 2002 (34 619/97) og Västberga Taxi mot Sverige 23. juli 2002 (36 985/97). (Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2).

HRD i Rt. 2011/1418 gjaldt straffeutmåling ved overtredelse av skatte-, avgifts- og regnskapslovgivningen. Det gikk her fire år fra saksforholdet var avklart til siktelse ble tatt ut, og fire år fra skattyter fikk forhåndsvarsel om at tilleggsskatt ble vurdert. Høyesterett uttalte at det ikke var tvilsomt at dette innebar en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1. Krenkelsen måtte føre til en betydelig straffereduksjon.

I HRD i Utv. 2004/159 (Rt. 2004/134) (Audiotron AS m.fl.) ble det etter en konkret vurdering lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid på ca. 8 år og 6 måneder ikke medførte et brudd på kravet om rimelig tid etter art. 6 nr. 1 i EMK.

I LRD (Borgarting) 17. desember 2001 i Utv. 2002/438 ble en behandlingstid på 8 år akseptert. Det ble lagt vekt på at saken var omfangsrik og kompleks, at tidsforbruket til dels måtte bebreides skattyterne og at det var lite å bebreide myndighetene for den lange saksbehandlingstiden.

I LRD (Borgarting) 19. mai 2003 i Utv. 2003/1013 (Starion) var saksforholdet at det hadde gått 8 år fra varsel om endring ble sendt til dom ble avsagt. Dette fant retten å være så lang tid at det ble ansett som en konvensjonskrenkelse.

I uttalelse fra Sivilombudsmannen 13. november 2014 (sak 2014/1947), hadde det tatt i overkant av fem år, herunder ca. tre og et halvt år i forbindelse med utarbeiding av forslag til vedtak i skatteklagenemda. Sakens karakter og kompleksitet kunne ikke rettferdiggjøre en så lang behandlingstid. Etter en helhetsvurdering innebar dette en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1.

10.3.4 Vern mot selvinkriminerende opplysninger

I kravet om rettferdig rettergang i EMK art. 6 nr. 1 er det innfortolket et vern mot plikt til å gi opplysninger som kan medføre straffeansvar for en selv (selvinkriminering). Rekkevidden av bestemmelsen er ikke endelig fastlagt, men det er klart at bruk av tvang for å fremskaffe opplysninger rammes.

Selvinkrimineringsvernet i EMK art. 6 nr. 1 omfatter den aktive medvirkningen fra skattyter. Skattyter har rett til å forholde seg taus og passiv. Skattyter kan derfor ikke pålegges til aktivt å medvirke til undersøkelser etter lignl. § 6-1 jf. § 6-5 ved å gi opplysninger, etter at han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt for vedkommende forhold. Bestemmelsen gir imidlertid ikke skattyter rett til å forhindre fremskaffelsen av inkriminerende bevis mot han. Undersøkelses- og utleveringspålegg etter lignl. § 6-1 jf. § 6-5 vil således ikke være i strid med bestemmelsen når skattemyndighetene selv finner frem til eller påviser de aktuelle dokumentene hos skattyter.

10.3.5 Uskyldspresumsjon

Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven, jf. EMK art. 6 nr. 2. Dette er ikke til hinder for at tilleggsskatt kan ilegges etter objektive kriterier så lenge skattyter har anledning til å anføre unnskyldelige forhold etter lignl. § 10-3 første ledd, se URD (Oslo tingrett) 2. april 2004 i Utv. 2004/616. Uskyldspresumsjonen inneholder også et krav til bevisets styrke. For at tilleggsskatt skal kunne ilegges, kreves det klar sannsynlighet for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, se HRD i Utv. 2008/1548 (Rt. 2008/1409) (Sørum). Hvis skattyter påberoper seg unnskyldelige forhold som nevnt, må det legges til grunn at disse foreligger, med mindre ligningsmyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskyldelige forhold ikke har foreligget eller at skattyter likevel må lastes for opplysningssvikten, se pkt. 3.11.1.

EMK art. 6 nr. 2 oppstiller også visse rammer for tvangsinnfordring av tilleggsskatt før saken er endelig avgjort, jf. EMDs avgjørelser i sakene Janosevic mot Sverige og Västberga Taxi mot Sverige. Det er ikke noe forbud mot tvangsinnfordring, men innkrevingsmyndighetene må vise tilbakeholdenhet under innkreving. Innkrevingsmyndighetene må være særlig tilbakeholdne med innfordringstiltak som kan være vanskelig å reversere i ettertid, typisk fullført tvangsauksjon. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

10.4 Overføring av straffansvar

Etter EMDs praksis kan straffeansvar ikke overføres til arvingene, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges etter at skattyter er død, se lignl. § 10-3 annet ledd bokstav e. Prinsippet er ikke til hinder for at tilleggsskatt som er ilagt før dødsfallet, innkreves etter skattyters død.

10.5 Bevisavskjæring

Reglene om bevisavskjæring gjelder bare under domstolsbehandling av et ligningsvedtak. I kjennelse av HR i Utv. 2002/673 (Rt. 2002/509) avgjorde retten at en skattyter som er ilagt tilleggsskatt har rett til å fremlegge nye bevis under domstolsbehandlingen av tilleggsskattespørsmålet. Retten til å fremlegge nye bevis etter EMK gjelder imidlertid ikke under domstolsbehandlingen av det materielle skattespørsmålet som tilleggsskatten knytter seg til.

10.6 Konsekvens av krenkelse av skattyters rettigheter

Dersom skattyters rettigheter etter EMK art. 6 er krenket under behandlingen av tilleggsskattespørsmålet, bestemmer EMK art. 13 at skattyter har krav på en effektiv prøvningsrett. EMK art. 13 regulerer ikke virkningene av en krenkelse, men overlater dette til de nasjonale myndigheter og domstoler. For eksempel ble vedtaket om tilleggsskatt opphevet i HRD i Utv. 2000/1029 (Rt. 2000/996) for det inntektsår samlet behandlingstid var 11 år, mens den ble satt ned til 30 % for det andre året. I LRD (Borgarting) 19. mai 2003 i Utv. 2003/1013 (Starion) hadde det gått åtte år fra varsel om endring ble sendt til dom ble avsagt. Retten så hen til skatteunndragelsens grovhet og fant ikke grunn til å frafalle tilleggsskatten i sin helhet, men på grunn av konvensjonskrenkelsen (se EMK art. 13) ble tilleggsskatten satt ned fra 60 % til 30 %.

I mangel av praksis på området, skal krav som fremsettes etter EMK art. 13 forelegges Skattedirektoratet før vedtak treffes.

Tilsidesettelse

– *Sktl. § 13-1 og § 14-90.*
– *Lignl. § 4-12 og § 8-2.*

1 Generelt

Begrepet tilsidesettelse benyttes i dette emnet som en fellesbetegnelse for ulike rettsgrunnlag for å fravike skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes i et bestemt tilfelle. En ren fravikelse av skattyters fremstilling av faktum, jf. lignl. § 8-1, omtales ikke som tilsidesettelse i denne sammenheng. Rettsgrunnlagene deles inn i følgende fire grupper

– Gruppe 1: Fravikelse av skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes på det faktiske forhold. (Det siktes her til andre skatteregler enn de som har som formål skattemessig å sette til side reelle og lovlige disposisjoner ved å gi dem andre skattemessige virkninger enn normalt.) Slik fravikelse innebærer tolking av lovfestede regler og anvendelse av disse på et gitt faktum. Et eksempel er om en transaksjon anses for å oppfylle vilkåret til «realisasjon» i sktl. § 9-2.
– Gruppe 2: Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) på grunnlag av ulovfestede regler (også kalt den ulovfestede omgåelsesnormen). Er vilkårene for å anvende denne oppfylt kan reelle og lovlige transaksjoner mv. gis andre skattemessige virkninger enn det som følger av de ordinære skattereglene, slik at resultatet blir i samsvar med skattereglenes formål. Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) foretas bare til skattyters ugunst.
– Gruppe 3: Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90. Etter denne bestemmelsen kan skattyter bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner etter en fusjon,

fisjon eller annen transaksjon, hvis det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen.
- Gruppe 4: Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1, hvor en skattyter har fått redusert sin formue eller inntekt som følge av et interessefellesskap med en annen part i et rettsforhold.

2 Klarlegging av det/de faktiske forhold – lignl. § 8-1 nr. 1

Som utgangspunkt skal skattyter gi ligningsmyndighetene det riktige og fullstendige faktum som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn ved ligningen, etter en prøving av de opplysninger skattyter har gitt og øvrige opplysninger som foreligger, jf. lignl. § 8-1 nr. 1.

Fravikelse av skattyters påstand om hvilket faktum som skal legges til grunn, er aktuelt når skattyter ikke har presentert det riktige og fullstendige faktum for ligningsmyndighetene. Det kan også tenkes at skattyter har lagt frem de relevante opplysninger som foreligger i saken, men at de faktiske forhold oppfattes feil av skattyter. Når det riktige faktum blir klarlagt, kan dette avsløre at de privatrettslige forholdene er annerledes enn det skattyter har påstått. Skattyter har for eksempel oppgitt at en eiendom er solgt, men så viser det seg at det finnes en underhåndsavtale som han ikke har opplyst om, og som viser at han fremdeles skal ha eierbeføyelsene. Et annet eksempel er at skattyter behandler en inntektspost som virksomhetsinntekt, men uten å redegjøre om hva som følger av avtalen mellom ham og oppdragsgiveren. Dette vil ha avgjørende betydning når skattemyndighetene skal vurdere om det foreligger en virksomhetsinntekt eller en lønnsinntekt.

Fravikelse av skattyters påstand mht. faktiske forhold omtales ikke som tilsidesettelse i denne sammenheng. En slik fravikelse vil imidlertid ofte ha som konsekvens at det er grunnlag for å sette til side skattyters anvendelse av skattereglene, jf. nedenfor.

3 Gjennomføringen

Når man har funnet det faktiske forhold som skal legges til grunn, blir det spørsmål om å anvende skattereglene, herunder ulovfestede regler om gjennomskjæring, eventuelt sktl. § 14-90 eller § 13-1. Som oftest vil prosessen med å avklare faktum og å anvende skattereglene gripe inn i hverandre. Arbeidet med å avklare faktum vil som regel være en konsekvens av at skattyter har påstått et bestemt skattemessig resultat. Faktum må da avklares for å finne ut om skattyter har lagt en riktig skatterettslig forståelse til grunn, eller om de faktiske forhold tilsier et annet skatterettslig resultat, herunder om det skal foretas skattemessig gjennomskjæring. De aktuelle skattereglene og tolkningen av disse vil gi anvisning på hvilke faktiske forhold som er relevante og som det vil være aktuelt å innhente opplysninger om.

Den endelige anvendelsen av skattereglene på faktum vil først kunne skje når det relevante faktum er avklart. I noen tilfeller vil den skatterettslige bedømmelsen da gi seg selv. Er det for eksempel på det rene at alle eierbeføyelsene fremdeles ligger hos «selger», kan man raskt slå fast at det ikke har skjedd noen realisasjon. Et annet eksempel er hvor markedsprisen for et objekt er klarlagt, og det er på det rene at et slikt objekt er solgt mellom to nærstående selskaper til en pris som ligger langt under markedsverdien, jf. sktl. § 13-1.

I andre tilfeller kan en stå overfor vanskelige rettsanvendelsesspørsmål.

Eksempel på vurderinger

Arne eier alle aksjene i de to aksjeselskapene Kil og Pil. Han overfører alle aksjene i Kil til Pil og krever fradrag i inntekten for et tap på kr 1 mill. som tap ved realisasjon av aksjer.

(Det er nedenfor vist til dommer hvor det er aksjeselskap som har solgt aksjer. Prinsippene i dommene for hva som er realisasjon og for ulovfestet gjennomskjæring gjelder fortsatt selv om fritaksmetoden i dag ville ha medført at disse sakene hadde vært uaktuelle.)

Først må en vurdere om Arne har oppgitt eierrådigheten til aksjene i Kil på en slik måte at det foreligger en realisasjon. Dette er en klarlegging av faktum og en tolkning av det lovfestede

realisasjonsbegrepet i sktl. § 9-2 (gruppe 1) og ikke en vurdering etter de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. Salg til eget aksjeselskap anses som utgangspunkt for å være en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). Om et tilfelle der aksjeoverdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap ble ansett for å være en integrert del av en fusjonsplan og dermed likevel ikke ble ansett som en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/809 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse (senere Nordea Bank)).

Kommer en til at det foreligger en realisasjon, må en vurdere om vilkårene er oppfylt for å sette transaksjonens virkning til side etter de ulovfestede reglene om skattemessig tilsidesettelse/gjennomskjæring, jf. gruppe 2. Om en slik vurdering, se for eksempel HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro), referert i pkt. 5.4.2 og HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS), referert i pkt. 5.4.1. Selv om en kommer til at det foreligger en realisasjon og at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2) ikke foreligger, må en vurdere om tapet er fradragsberettiget etter de ordinære reglene (gruppe 1).

Hvis det foreligger et fradragsberettiget tap etter de ordinære regler og det ikke er grunnlag for å anvende ulovfestede gjennomskjæringsregler, må det vurderes om den ene parten i transaksjonen har fått sin inntekt redusert som følge av et interessefellesskap, jf. sktl. § 13-1 (gruppe 4). Dette kan være tilfelle hvis realisasjonen er gjennomført til en lavere pris enn markedsverdien.

4 Fravikelse ved riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold – subsumsjon (gruppe 1)

4.1 Generelt

Gruppe 1 omfatter tilfeller hvor skattyter fremsetter påstander om et skattemessig resultat som ikke er i samsvar med den riktige forståelsen av skattereglene. Ofte vil skattyters påstander mht. det skattemessige resultatet være basert på en uriktig eller ufullstendig fremstilling av faktum. Ligningsmyndighetene må da først klarlegge de faktiske forhold, jf. lignl. § 8-1 og beskrivelsen ovenfor. Deretter må det foretas en skatterettslig bedømmelse basert på dette faktum.

Har skattyter gitt en riktig og fullstendig fremstilling av faktum, vil det for ligningsmyndighetene bare være spørsmål om å foreta en korrekt skatterettslig bedømmelse, på grunnlag av det privatrettslig riktige faktum.

Den privatrettslige klassifikasjon av et rettsforhold vil ofte ha avgjørende betydning for anvendelsen av skattereglene. Bedømmelsen av det privatrettslige rettsforhold inngår som en del av anvendelsen av skattereglene på faktum. Ved denne bedømmelsen må det tas utgangspunkt i det privatrettslige innhold partene selv har gitt en disposisjon eller en transaksjon. Hvis det privatrettslige rettsforhold er reelt og bindende, må det i utgangspunkt legges til grunn for beskatningen. Se bl.a. HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (Bye), og HRD 12. november 2015 i Utv. 2015/hefte 10 (HR-2015-02268-A) (Herkules). Fravikelse av skattyters påstand kan være aktuelt hvis skattyters betegnelse av rettsforholdet ikke stemmer med den privatrettslige realiteten.

Noen slike tilfeller dreier seg om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes en formuespost eller en gjeldspost. Det kan da være spørsmål om hvem som er privatrettslig eier av en eiendom eller hvem som i et gjeldsforhold er forpliktet. Ved inntektsligningen vil det på tilsvarende måte kunne være spørsmål om hvem som skal tilordnes en gevinst eller ha fradrag for et tap. I andre tilfeller vil det bare være spørsmål om den skattemessige behandlingen innenfor samme skattesubjekt. Som eksempel nevnes spørsmålet om en inntekt skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt eller om det foreligger overføring av en bruksrett eller en realisasjon. Den tilsidesettelse som det her er tale om, er fravikelse av skattyters påstand mht. den skatterettslige virkning av det riktige faktum. Dette innebærer en ordinær bruk av skatteregler på rett faktum. De vilkår som stilles opp for å foreta skattemessig gjennomskjæring (gruppe 2), er dermed ikke aktuelle ved denne vurderingen. Heller ikke vil det være aktuelt å vurdere om vilkårene i sktl. § 13-1 om tilsidesettelse som følge av interessefellesskap er oppfylt (gruppe 4). De spesielle skatteregler som skal anvendes i slike situasjoner behandles nedenfor under gruppe 2 og 4, se pkt. 5 og pkt. 7.

Nedenfor omtales noen typetilfeller innenfor gruppe 1.

4.2 Tilordning og klassifisering av ikke oppgitt inntekt i selskap

Ved skjønnsmessig tillegg for ikke oppgitt inntekt i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, må det vurderes hvilke virkninger inntektstillegget skal ha i selskapet. Er ikke midlene i behold i selskapet, vil en som oftest måtte legge til grunn at de er overført til aksjonæren(e) eller deltakeren(ne), se HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056). I et aksjeselskap må det da tas konkret standpunkt til om uttaket skal klassifiseres som lønn med fradragsrett hos selskapet, som aksjeutbytte uten fradragsrett i selskapet eller som noe annet. I et deltakerlignet selskap vil en på tilsvarende måte måtte ta standpunkt til om det foreligger en utdeling til deltakeren eller en godtgjørelse for arbeidsinnsats. For skattyter vil det på nærmere bestemte vilkår foreligge valgadgang for klassifiseringen av inntekten. Nærmere om dette, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap», pkt. 6.4 og pkt. 6.5.

Om et tilfelle hvor aksjonæren ble skattlagt for uteholdt omsetning i aksjeselskapet, se LRD 19. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1013.

4.3 Klassifisering av inntekt som lønnsinntekt eller virksomhetsinntekt

Om grensen mellom virksomhetsinntekt og lønnsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.2.

4.4 Omklassifisering av lån, utgiftsgodtgjørelse mv. fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte

Om omklassifisering av ikke-reelle lån fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

Om omklassifisering av ikke-reell utgiftsgodtgjørelse, utgiftsrefusjoner mv. fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 7.4.3.

4.5 Overføringer fra selskap til eier

4.5.1 Generelt

Skjermingsmetoden bygger på at beskatningen skal være tilnærmet nøytral uavhengig av om en aksjonær/deltaker som arbeider i selskapet tar ut utbytte/utdeling eller lønn/arbeidsgodtgjørelse, se nærmere Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.2.2.

Arbeider en aksjonær/deltaker i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap og mottar utbytte/utdeling fra selskapet, vil det derfor normalt ikke være grunnlag for å omklassifisere dette til lønn/arbeidsgodtgjørelse på grunnlag av at lønnen/arbeidsgodtgjørelsen er for lav i forhold til arbeidsinnsatsen. Aksjonæren/deltakeren kan også velge ikke å ta ut lønn/arbeidsgodtgjørelse eller utbytte/utdeling. Dette gjelder selv om eventuell uttatt lønn/arbeidsgodtgjørelse ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284.

Hvis aksjonær/deltaker får utbetalt lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet uten at denne reflekterer en tilsvarende arbeidsinnsats i selskapet, vil det etter omstendighetene være grunnlag for å omklassifisere hele eller deler av lønnen/arbeidsgodtgjørelsen til utbytte fra aksjeselskap eller utdeling fra deltakerlignet selskap. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284.

4.5.2 Tilordningsspørsmål

Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at inntekter og kostnader skal tilordnes riktig skattesubjekt. Ved vurderingen av hvilket skattesubjekt som skal tilordnes en inntekt eller kostnad, skal det tas utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realitet. En inntektspost skal som utgangspunkt tilordnes den som ut fra det underliggende forhold anses berettiget til den. En kostnad skal tilordnes den som etter det underliggende forhold er forpliktet.

Utføres arbeid for et selskap og godtgjørelsen for denne arbeidsinnsatsen utbetales til et annet selskap som eies av den som utfører arbeidet, kan det være aktuelt å endre tilordningen, slik at godtgjørelse som knytter seg til arbeid behandles som lønn eller arbeidsgodtgjørelse for den som utfører arbeidet. Dette kan særlig være aktuelt hvor den personlige innsats er betydelig, hvor det er liten innsats av driftsmidler og varer og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hvor det er liten økonomisk risiko. Slik endret tilordning kan være aktuell både hvor godtgjørelsen er utbetalt i form av godtgjørelse for utførte tjenester, utbytte eller som utdeling fra deltakerlignet selskap.

Om endret tilordning av utbetalinger fra indre selskap til arbeidende eiere, se HRD i Utv. 2009/146 (Rt. 2009/105) (Enskilda) og HRD i Utv. 2010/912 (Rt. 2010 s. 527) (BCG). Høyesterett kom her til at utbetalinger fra indre selskap til skattyterne reelt sett var godtgjørelse for arbeid som skulle behandles som personinntekt for deltakerne. Inntekten var her direkte knyttet til arbeidsprestasjonen. Disse sakene gjelder før innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden, men disse prinsippene gjelder også ved anvendelsen av någjeldende regler, se SKD 21. august 2009 i Utv. 2009/1116.

HRD 12. november 2015 i Utv. 2015/hefte 10 (HR-2015-02268-A) (Herkules) gjaldt et tilfelle hvor resultatbasert utbetaling, såkalt "carried interest", var utbetalt fra et forvalterselskap (General Partner) på Jersey og videre til nøkkelpersonenes holdingselskaper i Norge. Skattemyndighetene hadde lagt til grunn at utbetalingen i stedet måtte tilordnes et annet selskap (Herkules) hvor nøkkelpersonene hadde utført arbeid, for så å tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt for arbeid utført i Herkules. Ligningen ble opphevet. Det ble bl.a. lagt vekt på at General Partner hadde truffet investeringsbeslutningene som ledet til verdiøkningen og dermed "carried interest", og at den privatrettslige realitet var at General Partner hadde krav på utbetalingen. Videre ble det lagt vekt på at overskuddet ikke bare var et resultat at prinsipalenes arbeid i Herkules, men også et produkt av verdiskapningen i de underliggende porteføljeselskapene og markedsutviklingen.

4.6 Eierbegrepet

Hvem som er rette eier av et formuesobjekt har betydning i mange sammenhenger. Om dette, se emnet «Eierbegrepet». Som eksempler på tilfeller hvor det har vært spørsmål om å tilsidesette skattyters påstand om eierforholdet, vises det til

- HRD i Utv. II/592 (Rt. 1933/1208). (Panthaver ansett som eier av eiendom.)
- HRD i Utv. V/173 (Rt. 1939/432). (Panthaver ikke ansett som eier av eiendom.)
- HRD i Utv. 1998/298 (Rt. 1998/46) (Scott Management Services AS). (Kommandittist ble ansett som eier av andel i kommandittselskap som det var knyttet 6 måneder tilbakesalgsopsjon til.)

4.7 Klassifisering av vederlag ved overdragelse av formuesobjekt

4.7.1 Generelt

Ved overdragelse av formuesobjekt kan det ha skattemessig betydning både for kjøper og selger hvordan vederlaget klassifiseres. Om grensen mellom avdrag på salgssum og pensjon, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6. Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes

- HRD i Utv. 1968/398 (Rt. 1968/510) (Solem). (Terminytelse ble ansett som avdrag på salgssum og ikke som pensjon.)
- HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Stray). (Ligningsmyndighetene var ikke bundet av partenes betegnelser eller vurderinger av jordbruksverdi.)
- HRD i Utv. 1977/77 (Rt. 1976/1019) (Wiik). (Overdragelse av fast eiendom mot livsvarig årlige utbetalinger til selger, senere til selgers datter, ble beskattet som pensjonsytelse.)
- HRD i Utv. 1993/270 (Rt. 1993/173) (Raaholt m.fl.). (Gevinst som skattyter hadde behandlet som gevinst ved realisasjon av hotell ble av Høyesterett ansett som gevinst ved realisasjon av kontrakt om kjøp av hotell. Fremføring av gevinst (negativ saldo) ble satt til side og avskrivning på kontrakt inntektsført.)
- LRD 17. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/ 461 (Tidligere daglig leder av et selskap gjeninntrådte i stillingen mot å overta halvparten av en fordring på selskapet. Fordringen ble senere oppgjort. Utbetalingen ble ansett som fordel vunnet ved arbeid.)

4.7.2 Overdragelse av foretak/aksjer(earn-out)

Ved overdragelse av foretak/aksjer forekommer det at deler av vederlaget ikke kan anses som vederlag for selve foretaket, men knytter seg til de(n) tidligere eier(es) arbeidsforhold i foretaket. Det avtales for eksempel at selgeren forplikter seg til å arbeide for foretaket en viss tid etter overdragelsen, alternativt at hele eller deler av vederlaget gjøres betinget av at vedkommende arbeider for foretaket. I tillegg til dette, kan det være avtalt at selgeren skal avstå fra å drive konkurrerende virksomhet en viss tid, og/eller avstå fra å ta ansettelse i et foretak som driver konkurrerende virksomhet. Deler av vederlaget kan også være en godtgjørelse for at vedkommende tar ansettelse hos kjøper/kjøperselskapet («sign on fee»).

Ved overdragelse av en virksomhet/enkeltpersonforetak kan slikt vederlag komme til uttrykk i form av overpris på eiendeler/verdier som overdras. Ofte har partene klassifisert slikt vederlag som forretningsverdi/goodwill. Ved overdragelse mellom uavhengige parter, kan det da bli aktuelt å omklassifisere hele eller deler av slikt vederlag til forskudd på lønn/karensgodtgjørelse/«sign on fee». Se nærmere i emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Ved overdragelse av aksjer eller andeler i deltakerlignet selskap til uavhengig kjøper, vil det være spørsmål om deler av det vederlag som partene har behandlet som aksjevederlag, skal anses som godtgjørelse for fremtidig arbeidsinnsats, «sign on fee» og/eller karensgodtgjørelse.

Ved vurderingen i disse tilfellene vil det bl.a. ha betydning om

– det formelle vederlag er høyere enn det som foretakets verdier og inntjeningsevne kan forklare, hvis man tenker seg at de tidligere eiere snarlig avslutter eller vesentlig innskrenker sin aktivitet i foretaket
– om de tidligere eiere binder seg til å arbeide for bedriften i en viss periode
– om de tidligere eiere forplikter seg til ikke å starte konkurrerende virksomhet i en viss periode

Slike bindinger vil ofte være kamuflert og vil ikke alltid komme eksplisitt til uttrykk. Ligningsmyndighetene må bygge på hva som er mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1. En påstand om at lønnen svarer til lønnen for personer i tilsvarende stillinger kan bevismessig i noen tilfeller være et moment som taler mot at det foreligger slik binding. Er slike bindinger avtalt, vil lønnen ikke ha særlig betydning, siden det vil være naturlig at lønnsnivået er høyere for en som innskrenker sine handlingsmuligheter på denne måten, i forhold til en som ikke gjør det.

Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes

– HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Egelandsdal/Kruse Smith). (Erverv av aksjer ble ansett reelt, og verdistigningen ble ikke ansett som lønn selv om risikoen i forbindelse med aksjekjøpet var sterkt begrenset gjennom arbeidsgivers finansiering og garanti.)
– HRD i Utv. 2000/1537 (Rt. 2000/1739) (Mo/Pre Finans). (Erverv av aksjer ble ikke ansett reelt, og verdistigningen ble således ansett som lønn.)
– HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS). (Malerfirma drevet som enkeltpersonforetak ble solgt til aksjeselskapet Alvdal Bygg AS. Selgeren hadde tatt ansettelse hos kjøper og forpliktet seg til å arbeide der frem til pensjonsalder. Retten fastholdt at deler av salgsvederlaget ble omklassifisert fra forretningsverdi (goodwill) til vederlag for fremtidig arbeidsinnsats, da deler av den påståtte forretningsverdi var personavhengig og direkte knyttet til at selger tok arbeid hos kjøper.)
– HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit). (Som ledd i salg av et selskap til nye eiere forpliktet de tre tidligere arbeidende aksjonærene seg til fortsatt å arbeide i selskapet og å avstå fra konkurrerende virksomhet i tre år. Vederlaget ved overdragelsen ble betalt i tre omganger. Høyesterett kom til at den del av det totale vederlaget som ble betalt i omgang to og tre, måtte klassifiseres som «fordel vunnet ved arbeid». Det faktum at selgerne ble avlønnet til markedslønn forhindret ikke dette, da det var koblingen til selgernes fortsatte arbeide og karensklausulen som var opphav til tilleggsvederlaget.)

– LRD 30. desember 2004 (Gulating) i Utv. 2005/277 (Eskildsen m.fl.). (Deler av vederlag ved salg av aksjer var knyttet opp mot bindingstid for fortsatt arbeid i kombinasjon med avtalt tilbakebetalingsforpliktelse ved eventuelt brudd på bindingsklausulen. Denne delen av vederlaget ble ansett som lønn.)
– LRD 9. juni 2005 (Gulating) i Utv. 2005/907. (Del av vederlag for salg av aksjer var betinget av at selger opprettholdt sitt ansettelsesforhold inntil oppgjørstidspunktet. Vederlaget ble ansett som fordel vunnet ved arbeid.)

4.8 Realisasjonsbegrepet

Om realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Nedenfor nevnes noen rettsavgjørelser hvor spørsmålet har vært om det foreligger en realisasjon (eller avhendelse i forhold til lovgivningen før 1992)

– HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337). (Stetsevarig rett til å holde skogeiendom neddemmet ble ansett som avhendelse, fordi det bare var tilbake en verdiløs formell eiendomsrett.)
– HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Troll Salmon). (Nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med tegning av ny aksjekapital som ledd i en refinansiering, ble ikke ansett som realisasjon. Se også emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.5.6.)
– HRD i Utv. 2001/417 (Rt. 2001/187) (Media Bergen). (Overdragelse av en aksjepost var ikke proforma i forhold til de tidligere reglene om beregning av personinntekt fra aksjeselskap.)
– HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap ble ansett å være en realisasjon.)
– HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse (senere Nordea Bank)). (Overdragelser av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap, med påfølgende fusjon av de to datterselskapene slik at det opprinnelige eierforholdet ble gjenopprettet, ble ikke ansett for å være en realisasjon med anledning til tapsfradrag.)

4.9 Vilkår for rett til avskrivninger

For å få rett til avskrivninger på driftsmidler er det bl.a. et vilkår at skattyter har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon som følge av slit og elde. Når dette vilkåret ikke er oppfylt, gis det i samsvar med flere høyesterettsdommer ikke fradrag for avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo» og emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 4.1.1.

5 Ulovfestet gjennomskjæring (gruppe 2)

5.1 Generelt

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er utviklet gjennom rettspraksis. Spesielt er vilkåret knyttet til de forretningsmessige virkninger eller motiver noe ulikt utformet i ulike høyesterettsavgjørelser. Hvorvidt det er grunnlag for å anvende reglene beror i stor grad på en helhetsvurdering av forholdene i den enkelte sak. Nedenfor er det redegjort for de generelle vilkårene for å anvende denne normen. I tillegg er det omtalt en del typetilfeller hvor spørsmålet om å anvende reglene har vært behandlet. Det må imidlertid alltid foretas en selvstendig vurdering av den enkelte sak. Selv om de faktiske forhold i en sak ligger nær opp til faktum i en annen sak som har vært avgjort av domstolene, kan den nye saken stille seg annerledes. Dette gjelder spesielt hvis det gjelder forsøk på å omgå andre skatteregler enn det som var tilfelle i den første saken.

5.2 Vilkår

Vilkårene for ulovfestet skattemessig gjennomskjæring har fra tid til annen vært formulert noe forskjellig i rettspraksis og juridisk teori. På bakgrunn av senere rettspraksis, for eksempel HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS), må følgende vilkår være oppfylt

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– hovedformålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt (grunnvilkåret)
– det må etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen (totalvurdering).

I utgangspunktet skal skattyters faktiske disposisjoner gis de normale skattemessige virkninger selv om skattyters hovedformål med hele eller deler av transaksjonen har vært å oppnå skattemessige fordeler for seg eller andre. Selv om dette har vært hovedformålet, må det i tillegg foretas en slik totalvurdering, hvor skattyters formål om å spare skatt vurderes opp mot disposisjonens virkninger mv. og disposisjonens ikke-skattemessige formål.

Jo mer formålsløs og jo mindre virkningene av transaksjonen er når en ser bort fra det skattemessige, dess sterkere har transaksjonen preg av å være et skattemessig arrangement. Det må i tillegg vurderes om virkningene av transaksjonen strider mot den aktuelle skatteregelens formål.

5.3 Disposisjoner som inngår i et kompleks av flere disposisjoner

Hvis en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, skal spørsmålet om skattebesparelsen fremstår som den viktigste motivasjonsfaktoren vurderes ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet. Slik samlet bedømmelse skal også foretas ved totalvurderingen. Forutsetningen er at det er en nær indre sammenheng mellom disposisjonene og de inngår som integrerte ledd i en samlet plan. Slik samlet vurdering skal foretas både hvor dette vil være til skattyters gunst og hvor det vil være til hans ugunst. Som eksempler nevnes

– HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA). (En overdragelse av aksjer til nyetablert datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer umiddelbart forut for fusjon med et selskap utenfor konsernet var utelukkende skattemessig motivert, og innebar en illojal utnyttelse av konsernforskriften. Det ble lagt vekt på at den konserninterne overføringen og fusjonen skjedde etter en samlet plan. Datterselskapet var kun et unødvendig mellomledd i transaksjonsrekken.)
– HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Spørsmål om tapsfradrag ved salg av aksjer til et annet selskap innen samme konsern. Høyesterett fant at selskapet kunne kreve tapsfradrag. Overdragelsen av aksjene var først og fremst forretningsmessig begrunnet, og grunnvilkåret for å anvende gjennomskjæring var da ikke oppfylt. Ved vurderingen av hva som var den viktigste motivasjonsfaktoren, ble det lagt vekt på at aksjeoverdragelsen inngikk som et ledd i omorganiseringen av konsernet og et ønske om å rendyrke det selgende selskapet som eiendomsselskap. I tillegg ble det lagt vekt på at overdragelsen skulle legge til rette for å finansiere et senere kjøp av de resterende aksjene i det selskap hvis aksjer ble overdratt.)
– HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062). (Fast eiendom ble overført fra far til barn kort tid før overdragelse til tredjemann. Gaveoverføringen av eiendommen fra faren til barna ble ansett privatrettslig gyldig, men gavetransaksjonen ble satt til side og gevinsten ble beskattet hos faren. Flertallet så det som en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi.)
– HRD i Utv. 2013/1 (Rt. 2012/1888) (Dyvi AS). (Skattyter ervervet personlig aksjene i et morselskap som eide to datterselskaper og som hadde et betydelig fremførbart underskudd. Aksjene ble på grunnlag av en opsjonsavtale 14 måneder senere overdratt til kjøperens aksjeselskap. Underskuddet ble utnyttet ved hjelp av konsernbidrag. Det var ikke grunnlag for å nekte fradrag for underskuddet etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Kjøpet av aksjene i morselskapet, opsjonsavtalen og overføringen til skattyters aksjeselskap måtte vurderes samlet, da transaksjonene

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utgjorde en naturlig helhet med en nær indre sammenheng. Videre måtte også kjøpet av morselskapet med de to datterselskapene vurderes samlet, da selskapene utgjorde en naturlig helhet med en nær indre sammenheng.)

– HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips II). (Skattyter foretok fisjon av et eiendomsselskap kort tid etter at salg av eiendommen var avtalt, for deretter å selge aksjene i dette selskapet skattefritt. Det var ikke tvilsomt at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktor for valg av løsning med fisjon og etterfølgende aksjesalg. Selv om det var nær sammenheng mellom fisjonen og det etterfølgende aksjesalget var skattefritak ikke i strid med formålet med reglene om skattefritak for fisjon og aksjesalg under fritaksmetoden. Vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var dermed ikke oppfylt.)

5.4 Nærmere om skattyters formål med disposisjonen (grunnvilkåret)

5.4.1 Generelt

Hva som er skattyters formål med disposisjonen må vurderes ut fra hva det må antas at skattyter hovedsakelig har lagt vekt på, på bakgrunn av de samlede opplysninger som foreligger i saken, se for eksempel HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Spørsmål om tapsfradrag ved salg av aksjer til et annet selskap innen samme konsern. Vilkårene for å kunne kreve tapsfradrag var oppfylt. Høyesterett fant at overdragelsen av aksjene først og fremst var forretningsmessig begrunnet, og grunnvilkåret for å anvende gjennomskjæring var da ikke oppfylt.)

Ved vurderingen av hvilken subjektiv motivasjon det må antas at skattyter har hatt ved disposisjonen, må det foretas en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Det må bl.a. tas hensyn til hvilke virkninger disposisjonen har. Det er ikke avgjørende hvilken begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen. Er den dominerende virkning av transaksjonen at skattyter sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktoren. I slike tilfeller må det være opp til skattyter å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den alt overveiende viktigste motivasjonsfaktoren for ham.

5.4.2 Forholdet til utenlandsk skatt

Om forholdet til utenlandsk skatt, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap hadde blant annet som formål å tilpasse seg danske skatteregler som gikk ut på at det utenlandske datterselskaps resultat kunne regnes sammen med resultatet til det danske morselskapet. Tilpasningen til de danske skattereglene ble i forhold til gjennomskjæringsregelen betraktet som et forretningsmessig formål. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse ikke var oppfylt og morselskapet fikk fradrag for tap ved salget.)

5.5 Nærmere om totalvurderingen

Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn ved beskatningen, skal i første rekke disposisjonens reelle virkninger og skattyters formål med disposisjonen vurderes opp mot skattereglenes formål. I tillegg kan eventuelle andre relevante hensyn trekkes inn. Vurderingen av om det skattemessige resultatet fremstår som stridende mot skattereglenes formål må foretas på et objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold, jf. for eksempel HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). (Salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt.)

Ved vurderingen av hvilke virkninger disposisjonen har hatt ut over de skattemessige, skal det legges vekt både på ønskede og ikke-ønskede virkninger. Ønskede virkninger skal imidlertid tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper. Se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro ASA). (Organisasjonsmessige ulemper ved at et datterselskap som ble overdratt til et annet dansk datterselskap skulle styres gjennom det danske datterselskapet ble ansett som en relevant forretningsmessig virkning av disposisjonen.)

Ved vurderingen av om disposisjonen strider mot skattereglenes formål kan det være aktuelt å se hen til formålet med flere forskjellige skatteregler. Spørsmålet må da avgjøres ut fra en helhetsvurdering. For at disposisjonen skal kunne settes til side, kreves det som utgangspunkt en forholdsvis klar motstrid mellom transaksjonens virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelsene. Det har betydning om skattereglenes utforming legger til rette for skattemessige tilpasninger og om lovgiver og departementet har vært oppmerksom på de aktuelle tilpasningsmulighetene. Bl.a. i slike tilfeller kan hensynet til klarhet og forutberegnelighet på skatterettens område tale for at gjennomskjæringsregelen må anvendes med varsomhet, jf. f.eks. HRD i Utv. 1997/1123 (Rt. 1997/1580) (Zenith) og HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (Conoco Phillips II).

Det vil ha betydning om disposisjonen har slike ikke-skattemessige virkninger som den aktuelle type disposisjon vanligvis har. Ved salg av fast eiendom vil det for eksempel ikke stride mot skattereglenes formål å velge et salgstidspunkt hvor en unngår gevinstbeskatning eller oppnår tapsfradrag, selv om det utelukkende er skattemessige hensyn som gjør at salget utsettes. Som utgangspunkt kan skattyter også velge avtalebetingelser mv. som medfører skattemessige fordeler, når disposisjonen gjennomføres i samsvar med avtalen og betingelsene har en realitet for skattyter. Se som eksempel HRD i Utv. 1977/416 (Rt. 1976/1317) (Harnoll). (Gevinst som etter datidens regler skulle skattlegges etter kontantprinsippet, ble ikke ansett skattepliktig hos selger for den del av salgssummen som skulle utbetales etter selgers død.)

Normalt er det heller ikke illojalt å overdra aksjer med det formål å oppnå et fradragsberettiget tap eller å unngå personinntekt, se for eksempel HRD i Utv. 1998/1286 (Rt. 1998/1779) (INA Insurance Services AS). (Det var her ikke grunnlag for gjennomskjæring ved overdragelse av 34 % av aksjene til bror med det formål å unngå personinntekt.) Se også HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Det forelå fradragsrett ved salg av aksjer til et selskap innenfor samme konsern. Når en overdragelse innenfor et konsern anses som en realisasjon i forhold til reglene om tapsfradrag, kunne dette resultat ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.)

Formålet med fritaksmetoden er å unngå at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger. Som utgangspunkt vil det ikke være i strid med formålet med fritaksmetoden å tilpasse seg slik at f.eks. et eiendoms- eller virksomhetssalg kan skje i form av aksjesalg i stedet for salg eiendom eller virksomhet, se HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips II). (Fisjon av aksjeselskap med etterfølgende aksjesalg. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse ikke var oppfylt). Det ble bl.a. lagt vekt på at lovgiver tidligere hadde vurdert og avstått fra å begrense rekkevidden av en skatteregel og måtte dermed sies å ha akseptert virkningene av regelen. Dette tilsa at en måtte være varsom med å anse disposisjonen som stridende mot skatteregelens formål.)

En disposisjon vil på den annen side ofte stride mot skattereglenes formål hvis den ikke får slike virkninger som den aktuelle type disposisjon vanligvis har. Typisk gjelder dette hvor det foretas andre disposisjoner omtrent samtidig, slik at de reelle virkningene av den første disposisjonen mer eller mindre oppheves. Når det er nær sammenheng mellom disposisjonene, vil det ofte være grunnlag for å anvende ulovfestede gjennomskjæringsregler. Som eksempler nevnes

- HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472) (Kallevig). (Det ble ikke gitt fradrag for tap ved salg av aksjer. Det ble lagt vekt på at skattyter gjennom samme megler hadde kjøpt samme antall aksjer i samme selskap til samme pris fire dager tidligere, og at oppgjøret for de kjøpte og solgte aksjene foregikk under ett.)
- HRD i Utv. II/323 (Rt. 1927/386). (Det ble ikke gitt fradrag for tap på valuta fordi skattyter samme dag, hos den samme bank, til det samme beløp og til samme kurs kjøpte igjen en fordring i samme valuta.)
- HRD i Rt. 1928/495 (Finne), ikke referert i Utv. (Tap på aksjer solgt over børs ble godkjent til fradrag selv om et tilsvarende antall aksjer ble kjøpt igjen noen dager senere. Kjøpsbeslutningen ble truffet etter salget på grunnlag av nye opplysninger.)
- HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA). (En overdragelse av aksjer til nyetablert datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer

umiddelbart forut for fusjon med et selskap utenfor konsernet var utelukkende skattemessig motivert, og innebar en illojal utnyttelse av konsernforskriften. Datterselskapet var kun et unødvendig mellomledd i transaksjonsrekken.)

Tilsvarende har det vært ansett stridende mot formålet med de tidligere reglene om beregning av personinntekt, hvor skattyter i forbindelse med at han selger seg ned i «sitt» selskap, samtidig erverver en tilsvarende andel aksjer i kjøperens selskap. Se følgende høyesterettsavgjørelser

- HRD i Utv. 1998/1267 (Rt. 1998/1764) (Finnøy/Wisth). (Krysseie av aksjer. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt.)
- HRD i Utv. 1998/1276 (Rt. 1998/1771) (Essem). (Krysseie av aksjer. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt. Aksjebytteavtalen opphevet på det nærmeste de normale virkninger som salg av 35 % av aksjene i et selskap medførte, og den hadde heller ikke forretningsmessig basis.)
- HRD i Utv. 2007/512 (Rt. 2007/2009) (Hex AS/Siv.ing. Erling Bjartnes AS). (36 % av aksjene i et selskap ble solgt, samtidig som selgeren erververt 36 % av aksjene i kjøperens selskap. Ved å motta en tilsvarende aksjepost i et annet selskap som ga omtrent samme avkastning, ble den reelle virkningen av aksjesalget nøytralisert.)

I noen tilfeller benytter skattyter mer eller mindre irregulære fremgangsmåter for å oppnå et bestemt forretningsmessig resultat, med det siktemål å unngå eller redusere skatten. Ofte skjer dette ved at transaksjoner gjennomføres i flere ledd. Mange slike tilfeller har blitt ansett stridende mot skattereglenes formål. Se for eksempel

- HRD i Utv. 1978/363 (Rt. 1978/60) (Smestad). (Overdragelse til barn var et unødvendig mellomledd ved salg av tomteareal til kommunen.)
- HRD i Utv. 1982/565 (Rt. 1982/789) (Thorkildsen). (En advokat overdro en fast eiendom til advokatfirmaets skattefrie fond, som dagen etter solgte eiendommen videre. Fondet var i salgstransaksjonen en helt ut overflødig omvei.)
- HRD i Utv. 1994/619 (Rt. 1994/499) (Gokstad AS). (Aksjer i Kosmos AS ble solgt til hovedaksjonær på et tidspunkt hvor en forventet at aksjene ville bli kjøpt opp av tredjemann. Kjøpet ble foretatt for å hindre beskatning etter de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg. Transaksjonen hadde ikke noen reell betydning og måtte anses illojal i forhold til reglene om betydelig aksjesalg. Gevinstbeskatning av selskapet og utbyttebeskatning av hovedaksjonæren ble opprettholdt.)
- HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062). (Referert i pkt. 5.3.)
- HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips II). (Referert i pkt. 5.3. (Selv om fisjonsbeslutningen ble tatt etter avtalen om salg av eiendom var inngått, kunne aksjesalget ikke behandles som et eiendomssalg.)

Er det en fjernere sammenheng mellom transaksjonene, kan det medføre at transaksjonen får tilstrekkelig egenverdi og ikke anses å stride mot skattereglenes formål. Som eksempel nevnes

- HRD i Utv. 1994/428 (Rt. 1994/492) (Railo). (Et selskap hvor skattyter eide alle aksjene ble fusjonert inn i et børsnotert selskap. Aksjene i det børsnoterte selskapet ble solgt 9 måneder senere. Dette salget var ikke skattepliktig, mens et salg av aksjene før fusjonen ville vært skattepliktig etter de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg. Fusjonen og det etterfølgende aksjesalg var ikke i strid med formålet med de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg, blant annet som følge av at skattyter hadde risikoen for kursendringer.)

5.6 Eksempler på typetilfeller

5.6.1 Tilordning av inntekt/fradrag til riktig skattesubjekt

For juridiske personer som aksjeselskap, stiftelser o.l. er det selskapsformen som legges til grunn som realitet i forhold til reglene om skattesubjekt. Etter rettspraksis er det bare rent unntaksvis at det kan foretas en skattemessig tilsidesettelse av selskapsformen som sådan, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 4.2 (side 39). Hvor selskapsformen utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler, har tilsidesettelse av skattyters påstand oftere dreiet seg om spørsmål om tilordning av enkeltposter. Som eksempler vises det til følgende dommer:

- HRD i Utv. 1971/282 (Rt. 1971/264) (Kielland). (Skattyter ble ansett som reell eier av aksjer i selskap A som han hadde overført til et selskap B der hans barn eide de fleste aksjene, men som skattyter kontrollerte ved hjelp av A-aksjer. Skattyter ble skattlagt for aksjeutbytte fra selskap A, mottatt av selskap B og som var benyttet til nedbetaling av kjøpesummen for de overdratte aksjene i A.)
- HRD i Utv. 1976/195 (Rt. 1976/302) (Astrup m.fl.). (De opprinnelige aksjonærer i et aksjeselskap ble skattlagt for likvidasjonsutbytte, selv om aksjeselskapet var solgt til et annet aksjeselskap med samme aksjonærer før det ble likvidert.)
- HRD i Utv. 1978/363 (Rt. 1978/60) (Smestad). (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. 1978/492 (Rt. 1978/1184) (Sømme/Grecon). (Aksjonær ble ikke utbyttebeskattet for fordringer og bankinnskudd overført ved fisjon til nytt aksjeselskap i forbindelse med arveoppgjør.)
- HRD i Utv. 1982/565 (Rt. 1982/789) (Thorkildsen). (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. 1993/1073 (Rt. 1992/1588) (Loffland Brothers North Sea). (Amerikansk selskap som drev virksomhet i Norge kunne ikke skattemessig anses som eier av borerigger som var leid av datterselskap registrert på Bermuda.)
- HRD i Utv. 1994/619 (Rt. 1994/499) (Gokstad). (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062). (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. 2008/1764 (Rt. 2008/1537) (Norske Conoco Philips AS). (Spørsmål om tilordning av fordring i konsern. Morselskapet tok opp lån for å yte egenkapital til datterselskapet, for at datterselskapet skulle kunne erverve en fordring. Morselskapet, som var særskattepliktig, fikk dermed redusert den særskattepliktige inntekt. Høyesterett kom til at tilleggsvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt, da det etter enn totalvurdering av disposisjonen ikke var i strid med petroleumsskattelovens regler å legge disposisjonen til grunn ved beskatningen.
- LRD 11. desember 2009 (Gulating) i Utv. 2010/64 (Skadberg). (Spørsmål om gavedisposisjon forut for tomtesalg kunne settes til side, slik at det ble beskatning av tomtegevinst hos giver. Retten fant det var andre grunner enn skattebesparelsen som var hovedformålet og det var heller ikke stridende mot skatteregelens formål å legge gavedisposisjonen til grunn for beskatningen.)
- LRD 1. mars 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/781 (Exxonmobil Exploration and Production Norway AS). (Spørsmål om tilordning av renteinntekter. Morselskapet tok opp lån og brukte beløpet som egenkapitalinnskudd i et datterselskap. Datterselskapet foretok utlån til uavhengig part for å finansiere bygging av to tankskip. Morselskapet, som var særskattepliktig, fikk redusert sin inntekt fordi renteinntektene på lånet gikk til datterselskapet. Gjennomskjæring ble foretatt ved at nettoinntektene på utlånet ble beskattet på morselskapets hånd. Rettens syn var at beslutningen om finansieringsmåten, opprettelsen av datterselskapet og beslutningene om inngåelse av flere avtaler inngikk i en tett sammenvevd avtalestruktur som måtte vurderes samlet. Retten fant at det var grunnlag for gjennomskjæring.)

5.6.2 Virkninger av realisasjon mv.

Om avgjørelser hvor spørsmålet har vært om det har foreligget en realisasjon i skattemessig forstand, se pkt. 4.8. Nedenfor nevnes eksempler på tilfeller hvor det har foreligget en realisasjon/avhendelse, men hvor det har vært spørsmål om denne skal gis de skattemessige virkninger som skattyter har forutsatt. I noen tilfeller har det vært spørsmål om disposisjonen i stedet skal behandles som en utbytteutdeling. Som eksempler vises det til følgende dommer

- HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472) (Kallevig). (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. II/323 (Rt. 1927/386). (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Rt. 1928/495 (Finne). Ikke referert i Utv. (Referert i pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. 1971/282 (Rt. 1971/264) (Kielland). (Referert i pkt. 5.6.1.)
- HRD i Utv. 1976/195 (Rt. 1976/302) (Astrup m.fl.). (Referert i pkt. 5.6.1.)
- HRD i Utv. 1978/492 (Rt. 1978/1184) (Sømme/Grecon). (Referert i pkt. 5.6.1.)
- HRD i Utv. 1994/645 (Rt. 1994/912) (Hovda). (To brødre som eide 50 % hver av aksjene i et selskap overførte aksjene til et tomt selskap som de også eide med 50 %

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hver. Salget av aksjene var ikke skattepliktig etter de dagjeldende reglene. Utbetalingen av salgssummen ble ansett som en utbytteutdeling.)
- HRD i Utv. 1996/525 (Rt. 1995/638) (Gundersen og Skau). (Vederlag ved overdragelse av aksjer til holdingselskap eid av de samme aksjonærene ble ikke ansett som utbytte.)
- HRD i Utv. 1999/1571 (Rt. 1999/1347) (Øverbye). (Skattefri gevinst ved innfrielse av fordring på eget aksjeselskap erververt til vel 9 % av pålydende. Høyesterett fant av vilkårene for tilsidesettelse ikke var oppfylt.)
- HRD i Utv. 2001/1 (Rt. 2000/1865) (Nygård). (Oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble satt til side ved omdanning av enkeltpersonforetak til DA. Innføring av eget aksjeselskap som ny passiv minoritetsdeltaker (5 %) i virksomheten, medførte ikke bedriftsøkonomiske endringer som kunne hindre tilsidesettelse.)
- HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap hadde blant annet som formål å spare utenlandsk skatt. Høyesterett fant ikke at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt og morselskapet fikk fradrag for tap ved salget.)
- HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Referert i pkt. 5.3.)
- HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips II). (Referert i pkt. 5.3.

5.6.3 Organisasjonsmessige endringer mv.

Ofte foretar skattyter organisasjonsmessige endringer mv. for eksempel ved fusjon eller fisjon, for dermed å komme inn under gunstigere skatteregler. Når slike omorganiseringer har normale forretningsmessige virkninger vil de måtte godtas, selv om skattyters hovedformål er å spare skatt. Dette gjelder for eksempel omorganiseringer for å komme inn under fritaksmetoden, tilpasninger til reglene om konsernbidrag mv. Tilsidesettelse kan imidlertid være aktuelt hvis hovedformålet er å spare skatt og transaksjonen bare har ubetydelige forretningsmessige virkninger. Om eksempler på avgjørelser om eventuell avskjæring av skattemessige virkninger av realisasjon, se pkt. 5.6.2. Se for eksempel
- HRD i Utv. 1978/492 (Rt. 1978/1184) (Sømme/Grecon). (Referert under pkt. 5.6.1.)
- HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Referert under pkt. 5.6.2.)
- HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA). (Referert under pkt. 5.5.)
- HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips II). (Referert i pkt. 5.3.)BFU 28/2011 (Vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt ved fusjon av to selskaper eiet av samme aksjonær hvor det ene selskapet hadde gjeld til aksjonæren som måtte anses som tapt. Etter fusjonen skulle gjelden nedbetales med verdier som skrev seg fra det andre selskapet.)
- BFU 29/2011 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke oppfylt hvor det skulle etableres en holdingstruktur ved fisjon og en etterfølgende rettet emisjon mot de utfisjonerte selskapene.)
- BFU 20/2012 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke oppfylt ved etablering av holdingstruktur kombinert med oppsplitting av et selskaps virksomhetsområder. Skattedirektoratet uttalte at den skisserte transaksjonsrekken lå innenfor de formål og tilpasningsmuligheter som skattereglene om skattefrie fusjoner og fisjoner åpner for.)
- BFU 24/2012 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke oppfylt ved utfisjonering av kontantbeholdningen i et eiendomsselskap, og et påfølgende konserninternt salg, med tanke på fremtidig eksternt salg. Kontantbeholdningen kunne ikke deles ut som lovlig utbytte. Gjennom transaksjonsrekken ble deler av kontantbeholdningen likevel overført til morselskapet. Formålet med transaksjonsrekken var å legge til rette for bedre salgsvilkår ved et fremtidig salg.)
- BFU 30/2012 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke tilstede ved etablering av holdingstruktur ved innløsing av eierandel det ene selskapet har i det andre, endring av aksjeklasser i selskapene, opprettelse av to skyggekonsern og gjennomføring av

konsernfusjoner med oppskriving av pålydende, samt etablering av de nye holdingselskapene med én aksje i hver.)
- BFU 11/2013 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke tilstede ved omorganisering gjennom fisjon av selskap i seks nye (overtakende) selskaper som stiftes i forbindelse med fisjonen.)
- BFU 26/2013 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke til stede ved etablering av holdingsselskap i forkant av fusjon. Den etterfølgende fusjonen ble under totalvurderingen ansett å være tilstrekkelig forretningsmessig begrunnet slik at vilkårene for tilsidesettelse ikke var tilstede.)
- BFU 5/2014 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke til stede ved skjevdelingsfisjon og etterfølgende fusjon.)

Om bortfall av skatteposisjoner, se pkt. 5.6.4 og pkt. 6.

5.6.4 Videreføring av skatteposisjoner

Nedenfor gjengis dommer hvor spørsmålet om bortfall av skatteposisjoner har vært vurdert på grunnlag av ulovfestede gjennomskjæringsregler (før lovfestingen av regelen i sktl. § 14-90). For disposisjoner som etter sin art faller inn under sktl. § 14-90, vil det være naturlig først å vurdere om den bestemmelsen gir grunnlag for tilsidesettelse, se pkt. 6.
- HRD i Utv. 1961/559 (Rt. 1961/1195) (AS Kollbjørg). (Underskudd i innfusjonert selskap hvor virksomheten var opphørt falt bort ved fusjon.)
- HRD i Utv. 1963/419 (Rt. 1963/478) (AS Siraco). (Underskudd fra «dødt og tomt» selskap falt bort ved innfusjonering i et annet selskap.)
- HRD i Utv. 1966/505 (Rt. 1966/1189) (Vestlandske Vassdrag & Kraftselskap AS). (Et aksjeselskap fikk ikke godkjent betinget skattefritak for gevinst ved salg av driftsmidler, fordi hensikten med overtagelsen av selskapet ble ansett å være overføring av fordringer og retten til betinget skattefritak for salgsgevinst.)
- HRD i Utv. 1997/1123 (Rt. 1997/1580) (Zenith Eiendom). (Salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse ikke var oppfylt.)
- HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). (Salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt.)
- HRD i Utv. 2013/1 (Rt. 2012/1888) (Dyvi AS). (Referert i pkt. 5.3. Høyesterett la til grunn at underskuddsposisjonen var en vesentlig motivasjonsfaktor for transaksjonene, men det var ikke opplagt at dette var det hovedsakelige motiv. Det var uansett ikke i strid med skattereglenes formål å kreve fradrag for underskuddet. Det var ikke noen eksempler på rettspraksis hvor gjennomskjæring var godtatt ved overdragelser som har en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger.)
- LRD 30. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/507 (Karken AS). (Fremførbart underskudd ble nektet utnyttet mot konsernbidrag. Retten fant at den dominerende virkningen av å erverve aksjene var å spare skatt gjennom å utnytte selskapets fremførbare underskudd.)
- LRD 7. januar 2014 (Borgarting) i Utv. 2014/217 (Essec AS). (Erverv av et gjeldstynget aksjeselskap med en eiendom og et ikke ubetydelig fremførbart underskudd. Underskuddet ble senere avregnet mot konsernbidrag. Lagmannsretten fant at ervervet hadde en forretningsmessig realitet. Vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var dermed ikke oppfylt.)

5.7 Virkninger av skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring)

Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) innebærer at transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyter enn det som normalt skulle følge av den.

Den skatterettslige tilsidesettelsen (gjennomskjæringen) har i og for seg ingen privatrettslig virkning mellom partene eller overfor tredjemann. Den skatterettslige tilsidesettelse (gjennomskjæring) har heller ingen virkning når det gjelder andre sider ved

skattleggingen hos skattyter enn de(n) transaksjon(er) eller del av transaksjon som er satt til side. Hvor langt tilsidesettelsen rekker, må vurderes konkret.

Eksempel
Skattyter har solgt aksjer med tap, men samme dag kjøpt igjen fra en annen enn kjøperen av de første aksjene, det samme antall aksjer i samme aksjeklasse, i samme aksjeselskap og til samme pris. Skattyter vil ved tilsidesettelse etter den ulovfestede norm fortsatt etter en lovmessig rettsanvendelse, anses for skatterettslig å ha realisert tapet på de solgte aksjene. Det gis likevel ikke fradrag for tapet som i dette tilfellet er den skattemessige virkningen av rettsanvendelsen. Tilsidesettelsen gjelder med andre ord tapsfradraget, se HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472). Dette gjelder selv om både kjøp og salg er reelle og privatrettslig bindende mellom partene. I forhold til kjøperen av skattyters aksjer og til selgeren av de aksjene skattyter kjøpte, gis avhendelsene vanlige skattemessige virkninger. Eventuell restgjeld som følger av kjøpsavtalen og renter vedrørende gjeld, behandles på vanlig måte.

6 Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 (gruppe 3)

6.1 Generelt

For selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 første og annet ledd, er det en særskilt lovbestemmelse i sktl. § 14-90 om skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring). Etter denne bestemmelsen kan et selskap mv. bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner når selskapet mv. er part i en omorganisering etter sktl. kap 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Bestemmelsen kan komme til anvendelse selv om det er et ikke uvesentlig forretningsmessig motiv og kan få anvendelse på tilfeller der det ikke ville vært aktuelt å anvende reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

6.2 Hvilke selskaper omfattes av bestemmelsen

Bestemmelsen gjelder følgende selskaper og sammenslutninger hjemmehørende i Norge jf. sktl. § 2-2 første ledd;

- aksjeselskap og allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak, herunder sparebank
- gjensidig forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- statsforetak etter statsforetaksloven
- interkommunale selskaper, jf. lov om interkommunale selskaper
- innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder stiftelser, døds-, konkurs- og administrasjonsbo, og allmenningskasser

Bestemmelsen gjelder videre for deltakerlignede selskaper etter sktl. 2-2 annet ledd.

6.3 Vilkår for å anvende bestemmelsen

Følgende vilkår må være oppfylt for at bestemmelsen skal få anvendelse

- selskapet har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost
- selskapet er part i omorganisering etter sktl. kap. 11, eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon
- det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen

Bestemmelsen får kun anvendelse på skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Skatteposisjoner som kan være gjenstand for skattemotivert overdragelse kan enten være skattebegunstigende eller skatteforpliktende.

Eksempler på skattebegunstigende posisjoner er:

- fremførbart underskudd
- negativ gevinst- og tapskonto

– tom positiv saldo
– tapsposisjon knyttet til uerholdelig fordring, jf. LRD 4. september 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS).

Eksempler på skatteforpliktende posisjoner er:
– positiv gevinst- og tapskonto
– tom negativ saldo.

Skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler eller gjeldsposter, og som derfor ikke omfattes av sktl. § 14-90, er for eksempel negativ og positiv saldo som ikke er tom og avsetning til valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld.

Parter i en fusjon og fisjon etter sktl. kap. 11 vil være det overdragende og det overtakende selskapet, samt aksjonærene i disse selskapene, forutsatt at aksjonærene faller inn under den gruppen som omfattes av bestemmelsen, se pkt. 6.2. Ved konsernfusjon eller – fisjon etter asl./asal. § 13-2 annet ledd og § 14-2 tredje ledd vil også morselskapet være part i fusjonen eller fisjonen.

For selskaper som er part i en fusjon, fisjon eller annen omorganisering som gjennomføres etter sktl. kap. 11, er det ikke noe vilkår at selskapet med skatteposisjonen får endret eierforhold etter omorganiseringen. Bestemmelsen kan f.eks. anvendes ved en fusjon mellom to selskaper som eies av samme skattyter. Dette gjelder både hvor skatteposisjonen ligger i det overdragende selskap og hvor den ligger i det overtakende selskap. Det samme gjelder hvor skatteposisjonen ligger i et aksjonærselskap.

Hvis selskapet med skatteposisjonen ikke er part i omorganiseringen, er det et vilkår at det direkte eller indirekte eierforholdet i dette selskapet endres. Dette kan f.eks. være aktuelt for et datterselskap som eies av det overdragende selskap. Eierforholdet anses endret selv om det er samme bakenforliggende eier i det overdragende og det overtakende selskap.

Hvis selskapet med skatteposisjonen før omorganiseringen eies av det overtakende selskap, anses eierforholdene for å være endret hvis eierforholdene i det bakenforliggende selskapet endrer seg ved fusjonen. Derimot anses eierforholdet i et slikt tilfelle ikke for å være endret hvis det ikke skjer noen endring i det bakenforliggende eierskap.

Eksempel 1
X eier alle aksjene i AS A og AS B. X beslutter at AS A skal fusjoneres inn i AS B. AS B eier alle aksjene i AS C, som har et stort fremførbart underskudd. Her skjer det ingen endring av eierforholdene i AS C, og § 14-90 er ikke anvendelig.

Eksempel 2
Som eksempel 1, men her eier X alle aksjene i AS A og Y alle aksjene i AS B. Etter fusjonen blir X også eier av det fusjonerte selskapet AS AB. Som følge av fusjonen endres de bakenforliggende eierforholdene i AS C, idet X og Y blir eiere av det fusjonerte selskap AS AB. § 14-90 vil dermed være anvendelig.

Eksempel 3
Som eksempel 2, men AS B fusjoneres inn i AS A. Her endres eierforholdene i AS B, ved at aksjene i AC C ved fusjonen overdras til AS AB. § 14-90 er dermed anvendelig.

Endring av eierforholdet ved annen transaksjon, omfatter bl.a. overdragelse av aksjer. Det kreves ikke at det ytes vederlag ved transaksjonen, slik at f.eks. gaver og gavesalg omfattes, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4 s. 83. Det samme gjelder overdragelse ved uttak etter sktl. § 5-2. Også tegning av aksjer ved kapitalforhøyelse med skattutløsende tingsinnskudd omfattes, forutsatt at kapitalforhøyelsen endrer eierforholdene i selskapet, se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4. Eierforholdet anses også endret hvor de indirekte eierforholdene endrer seg. Dette gjelder f.eks. hvor aksjene i selskapet med skatteposisjonen eies av et holdingselskap, og det skjer en overdragelse av aksjene i holdingselskapet.

6.4 Nærmere om det skattemessige motiv

6.4.1 Generelt

For å anvende bestemmelsen kreves det at det er «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Dette innebærer at avskjæring av skatteposisjonen kan foretas dersom bedriftsøkonomiske eller andre relevante hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Skattyters motivasjon skal fastlegges ved en konkret helhetsvurdering, og ikke kun ved en ren matematisk verdsetting av de skattemessige og forretningsmessige virkningene av transaksjonen, se LRD i Utv. 2015/147 (Borgarting) og pkt. 6.6. Det skattemessige motiv må vurderes på samme måte som etter den opphevede sktl. § 11-7 fjerde ledd, se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4.

Ved vurderingen må det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Ved denne vurderingen må det ses hen til virkningene av transaksjonen. Har utviklingen medført at virkningene har blitt annerledes enn det som var forutsatt på transaksjonstidspunktet, er det avgjørende hvordan motivet fremsto på transaksjonstidspunktet. De skattemessige virkningene må vurderes opp mot øvrige bedriftsøkonomiske og organisatoriske virkninger mv. For at transaksjonen skal stå seg, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for transaksjonen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonen videreføres, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 8.2 s. 72.

For transaksjoner som involverer selskaper med en skattebegunstigende posisjon, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonen vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne skatteposisjonen mot overskudd eller mot skatteforpliktende posisjoner, enn det som hadde vært tilfelle om transaksjonen ikke hadde vært foretatt. For transaksjoner som involverer selskaper med en skatteforpliktende posisjon, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonen vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne denne mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.

Har selskapet både skatteforpliktende og skattebegunstigende posisjoner, f.eks. en negativ saldo og et fremførbart underskudd, skal disse avregnes mot hverandre før det er aktuelt å vurdere om skatteposisjonen skal falle bort, jf. Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 14.5.

Momenter som kan være relevante ved vurderingen av hva som er det overveiende motiv for transaksjonen er bl.a. (se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 32 annen spalte/ pkt. 2.3.5.4):

- om transaksjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av skatteposisjonen
- om selskapet med skatteposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring
- om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragsutnyttelse som transaksjonen kan medføre
- om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.

Selv om transaksjonen øker mulighetene til å utnytte skatteposisjonen, skal skatteposisjonen ikke falle bort hvis hovedformålet er økt samlet verdiskapning slik at fradragsutnyttelsen bare blir en sideeffekt av den økte verdiskapning, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.3.5.4 s. 32.

Ved vurderingen av motivet må en også ta hensyn til eiermessige og organisatoriske forhold, se f.eks. LRD i Utv. 2005 s. 783 (Borgarting) (Bekkestua Eiendom AS) og LRD i Utv. 2003 s. 268 (Borgarting) (Monsun).

6.4.2 Sammenhengende transaksjoner

En overdragelse av aksjene i et selskap med en skatteposisjon medfører ikke i seg selv noen bedret mulighet til å avregne skatteposisjonen, med mindre selskapet etableres innenfor et skattekonsern. Selv om et skattekonsern ikke etableres ved selve overføringen, kan det skje på et senere tidspunkt. En forbedret mulighet til å avregne

underskuddet kan også skje ved at den nye eieren skyter inn eiendeler eller ny virksomhet i selskapet eller at det fusjonerer med et annet selskap. Den tidligere transaksjonen skal ses i sammenheng med den etterfølgende transaksjonen ved vurderingen av hva som har vært det «overveiende motiv», hvis det er en nær indre sammenheng mellom transaksjonene og de inngår som integrerte ledd i en samlet plan.

Foretar skattyter flere transaksjoner med forskjellige skattytere, kan det også være aktuelt å se disse i sammenheng. Eksempelvis gjelder dette når et selskap erverver alle aksjene i et annet selskap med generelle skatteposisjoner fra flere ulike selskaper. Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4.

Flere transaksjoner med nær indre sammenheng skal også vurderes samlet hvor dette vil være til gunst for skattyter. Se f.eks. LRD 9. desember 2002 (Borgarting) i Utv. 2003 s. 268 (Monsun) (To familier eide morselskapet i et konsern (Oxer) som eide bl.a. Noatun som hadde et underskudd på kr 250 mill. Familiene skulle skille lag, og det ble gjort ved at det først ble utfisjonert to selskaper fra morselskapet, Monsun og Camana, som skulle tilhøre hver av de to familiene. De to selskapene ble sittende med 50 % hver av Noatun. Noatun ble deretter fisjonert, slik at de to familiene fikk hvert sitt konsern. Ved vurderingen av hva som var det «overveiende motiv» kunne en ikke bare se hen til den siste transaksjonen som gjenopprettet konsernbidragsposisjonen. En måtte også se hen til de foregående transaksjonene.)

6.5 Virkninger av tilsidesettelse etter sktl. § 14-90

Hvis vilkårene for å anvende bestemmelsen er oppfylt, skal slike skatteposisjoner enten

- falle bort, dersom posisjonen representerer en skattefordel, eller
- inntektsføres umiddelbart uten rett til avregning mot underskudd, dersom den representerer en skatteforpliktelse

Dette innebærer at rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført.

6.6 Eksempler på typetilfeller

Som eksempel på bruk av sktl. § 14-90 nevnes

- LRD 4. september 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS). (Fusjon av selskap med skattefordeler ble for dette selskapets vedkommende ansett overveiende skattemessig motivert, slik at skatteposisjonene falt bort.)
- LRD 14. november 2013 (Agder) i Utv. 2013/1867 (Mølle AS). (Omorganisering ved overdragelse av selskap med negativ egenkapital og et betydelig fremførbart underskudd, til et selskap i konsernstrukturen med et betydelig skattemessig overskudd. Underskuddet ble avregnet mot konsernbidrag fra morselskapet samme år. Lagmannsretten kom til at skattemotivet hadde vært det overveiende motivet for erverv av selskapet, slik at skatteposisjonene falt bort).
- LRD 23. april 2014 (Hålogaland) i Utv. 2014/1128 (Gildeskål AS). (Oppkjøp av et selskap med et betydelig fremførbart underskudd. Retten kom til at skattemotivet var det overveiende motivet for transaksjonen.)
- LRD 15. desember 2014 (Borgarting) i Utv. 2015/147 (Visma Academy AS). (Oppkjøp av et selskap med et betydelig fremførbart underskudd og tom positiv saldo. Retten kom til at skatteposisjonene var det overveiende motivet for transaksjonen.)
- LRD 1. juni 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/1451 (ABG Sundal Collier). (Oppkjøp av selskap hvor den største aktivaposten var et fremførbart underskudd. Retten kom til at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motivet for kjøpet av aksjene.)
- URD 03.10.2014 (Oslo Tingrett) (Bergshav Offshore AS). (Oppkjøp av et selskap med et betydelig fremførbart underskudd. Retten kom til at utnyttelse av skatteposisjonen ikke var det overveiende motivet for transaksjonen.)
- BFU 28/2012 (Det var ikke grunnlag for å avskjære det fremførbare underskuddet med hjemmel i § sktl. § 14-90 ved fusjon. Skattedirektoratet uttalte at det primære ved fusjonen synes å være en videreføring av den samlede virksomheten som i dag

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

utøves i de to selskapene, og å oppnå forretningsmessige fordeler, en mer samlet og effektiv drift, herunder kostnadsreduksjon.)

Som eksempler på bruk av den tidligere bestemmelsen i sktl. § 11-7 fjerde ledd nevnes

- LRD 9. desember 2002 (Borgarting) i Utv. 2003/268 (Monsun AS). (referert i pkt. 6.4.2)
- LRD 24. mai 2005 (Borgarting) i Utv. 2005/783 (Bekkestua Eiendom AS). (Aksjer i selskap med store underskudd ble solgt for så å bli fusjonert med det kjøpende selskap. Retten til å fremføre underskuddet var i behold.)
- LRD 8. juni 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/1181 (Ventelo). (Vilkårene for å anvende bestemmelsen forelå ikke ved fusjon mellom mor og heleid datterselskap med fremførbart underskudd. Fusjonen var begrunnet i et ønske om en samlet forbedret drift i ett selskap. Underskuddet kunne dessuten uten fusjonen ha vært utnyttet ved hjelp av konsernbidrag.)
- URD 27. november 2002 (Heggen og Frøland tingrett) i Utv. 2003/342 (Askim Produksjonspark AS). (Fusjon var gjennomført for å rydde opp i konsernstruktur og var ikke gjennomført for å oppnå skattemessige fordeler. Den medførte heller ikke økte fradragsmuligheter.)

7 Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1 (Interessefellesskap) (gruppe 4)

7.1 Hovedregel

Sktl. § 13-1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsetting av ytelser mellom skattyter og annen person, selskap eller innretning. Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.

Sktl. § 13-1 første ledd angir vilkårene for å sette skattyters påstand til side. Bestemmelsen gjelder både formue og inntekt. For at skattegrunnlaget skal kunne endres for noen av partene, må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre

- at det foreligger interessefellesskap mellom partene
- at skattyters formue eller inntekt er redusert og
- at interessefellesskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert

Det er ikke knyttet noe illojalitetsvilkår til denne bestemmelsen.

Ved skjønnsutøvelsen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se HRD Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025) (Norland).

7.2 Når foreligger interessefellesskap

Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse. Rettsforholdet kan reguleres direkte, f.eks. ved eierinteresser eller mer indirekte, f.eks. morselskaps styring av forholdet mellom datterselskaper. Videre kan forholdet mellom partene reguleres mer eller mindre skjult, f.eks. ved underliggende avtaler. I et familieforetak vil det rettslige forhold ikke uten videre tre klart frem.

Disposisjonene mellom partene vil kunne være høyst forskjellige. Typiske disposisjoner er transaksjoner mellom mor- og datterselskap og transaksjoner mellom personlig hovedaksjonær og selskap. Se for øvrig nedenfor.

7.3 Redusert skattegrunnlag

Ved vurderingen av om partene har forskjøvet skattegrunnlaget, må en sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville blitt i et uavhengig forhold (armlengdeprinsippet). Det er tilstrekkelig at formue/inntekt blir redusert hos en av partene, uansett om formue/inntekt ved en forskyvning ville økt tilsvarende hos den andre part, slik at den samlede formue/inntekt blir lik, se LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. Se også FIN 18. juni 1996 i Utv. 1996/1147.

Om reduksjon av norsk skattegrunnlag i forhold til utlandet og om OECDs retningslinjer for internprising, se emnet «Utland – internprising (transfer pricing)», pkt. 2.2.

Om ligningsmyndighetenes bruk av opplysninger fra tredjepersoner som sammenligningsgrunnlag, se emnene «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.3.2 og «Taushetsplikt», pkt. 6.1.2.

7.4 Årsakssammenheng

7.4.1 Generelt

Den ene part må ha fått redusert formue og/eller inntekt pga. interessefellesskapet. Det er derfor et vilkår at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntekts- eller formuesreduksjonen hos en av partene i forholdet. Hvis begge parter er bosatt/hjemmehørende i Norge, gjelder de vanlige bevisreglene, jf. lignl. § 8-1, også når det gjelder kravet til årsakssammenheng. Hvis det foreligger et interessefellesskap og formuen eller inntekten er redusert, er kravet til årsakssammenheng oppfylt hvis det er sannsynlig at formues- eller inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskapet. Det samme gjelder hvis den ene parten er bosatt i en stat innenfor EØS, og Norge kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, jf. sktl. § 13-1 annet ledd.

7.4.2 Omvendt bevisbyrde i forhold til visse utenlandske parter

Skattemessig tilsidesettelse på grunnlag av interessefellesskap er særlig aktuelt i forhold til utenlandske interessenter som vern mot reduksjon av det norske skattegrunnlag. Det gjelder da en særlig bevisbyrderegel, jf. sktl. § 13-1 annet ledd. Den utenlandske part kan være en person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet som eier selskap i Norge. Men den utenlandske part kan også være selskap hjemmehørende i utlandet som eies av person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge.

Hvis den utenlandske part er bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, er det for ligningsmyndighetene tilstrekkelig etter sktl. § 13-1 annet ledd å påvise at det er grunn til å anta at inntekt eller formue i Norge er redusert i forbindelse med transaksjoner og mellomværender overfor utenlandske personer eller selskaper mv. Det blir deretter opp til skattyter å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at interessefellesskapet ikke har ført til reduksjon i inntekt eller formue, se Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 57. Se også HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). (Høyesterett fant at skattyters inntekt var redusert på grunn av interessefellesskap ved innleie av utstyr fra selskap i samme konsern.) Denne bevisbyrderegelen gjelder også hvis den annen part er bosatt/hjemmehørende i en stat innenfor EØS, hvis Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, jf. sktl. § 13-1 annet ledd. Det er i denne sammenheng avgjørende om den aktuelle overenskomsten hjemler adgang for Norge til å kreve opplysninger om det forhold som er bevistema, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 4.2.4. Om hvilke land Norge kan kreve opplysninger fra, se vedlegg 1 til Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettingen ved kontrollerte transaksjoner. Retningslinjene er publisert på skatteetaten.no/internprising.

Om hvilke stater EØS-området omfatter, se emnet «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett», pkt. 2.

Er det tatt forbehold som innebærer at opplysninger ikke kan gis om bestemte forhold, for eksempel på grunn av interne bestemmelser om taushetsplikt i det annet land, gjelder de særlige bevisreglene.

7.5 Virkning

Når vilkårene for skattemessig tilsidesettelse foreligger skal ligningsmyndighetene foreta beløpsmessige endringer i formue/inntekt hos den som har fått formue/inntekt redusert slik at skattegrunnlaget vil tilsvare det skattyter ville ha blitt lignet for i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd. Det er ikke nødvendig å spesifisere hvorledes de skjønnsmessige beløp er fremkommet, men det må fremgå hva ligningsmyndighetene har tatt hensyn til ved skjønnsfastsettingen. Dreier det seg om norske skattesubjekter,

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

må det foretas tilsvarende endringer hos den annen part. Det er ingen betingelse at det foretas tilsvarende endringer av de utenlandske skattemyndighetene ved beskatning i utlandet, se for øvrig de særskilte bestemmelser i skatteavtalene.

Den skattemessige bedømmelse får ikke i seg selv noen virkning for det privatrettslige forhold mellom partene og den øvrige skattemessige behandling.

7.6 Særlig om lønnlarbeidsgodtgjørelse fra selskap

Arbeider skattyter i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som han står i interessefellesskap med og ikke tar ut en lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet som står i forhold til arbeidsinnsatsen, vil det normalt ikke være grunnlag for å fastsette lønn/arbeidsgodtgjørelse ved skjønn. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284. Om tilfeller hvor godtgjørelsen utbetales til et mellomliggende selskap, se pkt. 4.5.

7.7 Forholdet til uttaksbestemmelsen – sktl. § 5-2

Ved uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 beskattes selskapet som om transaksjonen hadde vært gjennomført til omsetningsverdi. I tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskap kan sktl. § 5-2 suppleres med sktl. § 13-1, slik at uttaksverdien kan fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Om dette, se nærmere «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 4.

7.8 Rettsavgjørelser som gjelder interessefellesskap

Om eksempler på rettsavgjørelser som gjelder internprising, se emnet «Utland – internprising (transfer pricing)», pkt. 4.

Som eksempler på andre rettsavgjørelser som gjelder interessefellesskap nevnes

- HRD i Utv. 2000/1519 (Rt. 2000/1473) (Brødrene Dahl AS). (Morselskap krevde fradrag for tap ved å overta ansvar for et datterselskaps gjeld, som morselskapet sammen med andre datterselskaper var solidarisk ansvarlig for på grunnlag av en konsernkontoavtale. Det var ikke grunnlag for å redusere morselskapets fradrag, fordi morselskapet ikke hadde krevd regress hos de øvrige selskapene i konsernet.)
- HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Referert i emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 4.)
- HRD i Utv. 2007/1063 (Rt. 2007/1025) (Statoil Angola). (Morselskap kunne yte rentefritt lån til utenlandsk datterselskap når datterselskapet ikke hadde lånekapasitet til å betale renter. Det var ikke grunnlag for å tilsidesette konsernets fordeling av debitorselskapets lånekapasitet mellom det långivende konsernselskap etter sktl. § 13-1.)
- HRD i Utv. 2010/1083 (Rt. 2010/790) (Telecomputing AS). (Spørsmål om krav på fradrag for tap på kapitaloverføringer til et amerikansk datterselskap som oversteg datterselskapets lånekapasitet. Høyesterett kom til at det forelå en alminnelig tilbakebetalingsplikt, og at overføringene derfor i sin helhet måtte anses som lån. Høyesterett viste til at valget av finansieringsform hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse og la til grunn at det ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Retten fant derfor at det ikke var grunnlag for omklassifisering fra lån til egenkapitaltilskudd etter sktl. § 13-1.
- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Lundhs Labrador AS m.fl.). (To aksjeselskaper som var aktører innen larvikittindustrien i 1996 overdro sine rettigheter til å utvinne stein til et deltakerlignet selskap eid med 50 % hver av de to selskapene. Det forelå interessefellesskap og inntektsreduksjon, slik at det var grunnlag for skjønnsmessig fastsetting av verdien på de overdratte rettighetene.)
- LRD 18. mai 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1083. (Referert i emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 4.6.)
- LRD 4. juli 2007 (Agder) i Utv. 2007/1280. (Referert i emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 4.6.)
- LRD 19. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/210 (Lyse Energi AS). (Retten fant at det ikke var grunnlag for skjønnsmessig reduksjon av rentefoten på lån gitt av selskapets eierkommuner. Opptak av ansvarlig lån fra eierne ble ansett som et bevisst

valg av strategi i samsvar med selskapets interesser, selv om det også hadde en skattemessig gunstig bivirkning for eierne.)

7.9 Administrative uttalelser

Som eksempler på administrative uttalelser nevnes

- FIN 18. august 1988 i Utv. 1988/723 (bruk av § 54 første ledd, nåværende sktl. § 13-1, ved vederlagsfri overføring til «eget» aksjeselskap.)
- FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624 (om skatteplikt ved vederlagsfri overføring av aksjer som uformelt aksjonærinnskudd i et annet aksjeselskap.)
- FIN 13. juni 1997 i Utv. 1997/895 (om den skattemessige behandling av rentefrie lån ytt til datterselskap.)

8 Oppgaveplikt

Visse selskaper og innretninger skal som vedlegg til selvangivelsen levere skjemaet «Kontrollerte transaksjoner og mellomværender» (RF-1123). Om denne oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 3.

9 Dokumentasjonsplikt

Visse selskaper og innretninger har plikt til å utarbeide skriftlig dokumentasjon vedrørende transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner), jf. lignl. § 4-12 nr. 2 og FINs forskrift 7. desember 2007 nr. 1369. Om denne dokumentasjonsplikten, se emnet «Utland – internprising (transfer pricing)», pkt. 6.

Tilskudd – offentlige tilskudd

– *Sktl. § 5-15 første ledd bokstav b, § 5-31 bokstav a, § 5-42 bokstav e, § 5-43 første ledd, § 14-42 annet ledd bokstav a og § 14-44 første ledd.*

1 Hva behandles i dette emnet

Nedenfor behandles bare tilskudd fra det offentlige. Om tilskudd fra andre, se henholdsvis emnene «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» og «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

2 Oversikt over offentlige tilskudd

Offentlige tilskudd kan stort sett deles inn i

- bostøtte
- driftstilskudd
- etablererstipend
- investeringstilskudd
- kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven
- sosiale tilskudd
- stønad etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere
- tilskudd til dekning av kostnader i virksomhet
- tilskudd til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet
- tilskudd i forbindelse med reduksjon eller opphør av virksomhet
- tilskudd til dekning av private kostnader
- tilskudd under militærtjeneste.

Se også emnet «Jordbruk – allment».

Offentlig tilskudd/lån kan gis på ulike vilkår, slik at tilskudd på visse vilkår likevel skal tilbakebetales eller at lån på visse vilkår ettergis. Om prinsippene for behandlingen av slike tilskudd/lån, se pkt. 4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Nærmere om ulike former for tilskudd (alfabetisk ordnet)

3.1 Bostøtte

Bostøtte etter forskrift 29. november 2012 nr. 1283 om bustøtte (lov 24. august 2012 nr. 64 om bustøtte) og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold, er skattefri, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav f.

3.2 Driftstilskudd

Driftstilskudd fra det offentlige behandles som skattepliktig inntekt.

3.3 Etablererstipend

Etablererstipend, f.eks. fra Innovasjon Norge, er et økonomisk tilskudd til planlegging og etablering av egen virksomhet. Slike stipend anses som skattepliktig virksomhetsinntekt.

3.4 Investeringstilskudd

Investeringstilskudd er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

For tilskudd fra Staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, til erverv av driftsmiddel, skal beskatningen gjennomføres ved at kostprisen på driftsmidlet reduseres, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, annet punktum. Også investeringstilskudd som gjelder ikke-avskrivbare driftsmidler eller andre formuesobjekter kan nedskrives på inngangsverdi, og kommer dermed ikke til beskatning i utbetalingsåret, se BFU 59/2007.

Følgende tilskudd skal ikke regnes som inntekt, jf. sktl. 5-31 bokstav a, og heller ikke redusere avskrivningsgrunnlaget, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a siste punktum:

- Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kommunal- og moderniseringsdepartementet 17. juni 2014 nr. 807 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte og regional transportstøtte.
- Tilskudd til investeringer etter forskrift 19. desember 2014 nr. 1816 om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket, når tilskuddet gis til investering i kommune som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte og regional transportstøtte.

For begge tilskuddstypene gjelder at de skal regnes som en del av vederlaget hvis driftsmidlet realiseres innen fem år etter at det ble ervervet, jf. sktl. § 14-44 første ledd annet punktum. Det samme gjelder også tilskudd ytet til faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr etter tidligere forskrift 28. januar 2009 nr. 75 om midler til bygdeutvikling (BU-midler) (opphevet med virkning fra 1. januar 2015).

3.5 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i NAV

Kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav e. Kvalifiseringsstønaden inngår også i personinntektsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-2 første ledd bokstav h, se Ot.prp. nr. 70 (2006-2007) kap. 8.

3.6 Sosiale tilskudd

3.6.1 Tilskudd i trygdeordning o.l.

Tilskudd som ytes på sosialt grunnlag, er i alminnelighet ikke skattepliktig inntekt. Når slike skattefrie tilskudd ytes etter bestemmelsene i folketrygdloven, og skal dekke kostnader som kan gi rett til inntektsfradrag, må det tas hensyn til tilskuddet ved fastsetting av størrelsen på fradraget.

Enslige foreldre som mottar stønad for barnepass, kan bare gis foreldrefradrag i den utstrekning kostnadene til barnepass overstiger stønaden. Om tilskudd til dekning av sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Barnetrygd etter lov 8. mars 2002 nr. 4 om barnetrygd er skattefri, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav a.

3.6.2 Tilskudd etter lov om sosiale tjenester i NAV

Bidrag til livsopphold etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, er ikke skattepliktig inntekt selv om det ytes som regelmessig støtte over en periode, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav c. Dette gjelder selv om det er satt som betingelse for å motta stønaden at mottakeren utfører arbeidsoppgaver for kommunen.

Bidrag til livsopphold som nevnt ovenfor reduserer ikke mottakerens fradragsberettigede kostnader, selv om tilskuddet er gitt til dekning av slike kostnader. Dette gjelder for eksempel dekning av gjeldsrenter på bolig, se FIN 13. september 1990 i Utv. 1990/1092.

3.6.3 Kontantstøtte til småbarnsforeldre

Kontantstøtte etter lov 26. juni 1998 nr. 41 om kontantstøtte til småbarnsforeldre er skattefri, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav b. Kontantstøtte til småbarnsforeldre som ytes av kommune er også skattefri.

Kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere eventuelt foreldrefradrag. Om foreldrefradrag, se emnet «Foreldrefradrag».

3.7 Stønad etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere

Introduksjonsstønad etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav e.

3.8 Tilretteleggingstilskudd fra NAV

Etter forskrift 19. desember 2003 nr. 1671 om tilretteleggingstilskudd gitt med hjemmel i folketrygdloven § 8-6 og § 21-12, kan en arbeidsgiver få dekket kostnader fra NAV som kompensasjon for virksomhetens merutgifter eller merinnsats i forbindelse med et konkret tilretteleggingstiltak. Slikt tilskudd er skattepliktig inntekt for arbeidsgiver men utløser ikke skatteplikt for den ansatte. Utbetaler arbeidsgiver tilskuddet til arbeidstaker, vil dette i utgangspunktet være lønn.

3.9 Tilskudd til bygging av bolig

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader ved bygging av bolig utenfor virksomhet er i utgangspunktet skattefrie. Inngangsverdien reduseres med tilskuddet.

3.10 Tilskudd fra Enova til energi- og klimatiltak ved nybygg og i eksisterende bygninger

Enova er et statsforetak (SF) som yter tilskudd til rådgivning og investering i klima- og energibesparende løsninger både i og utenfor virksomhet. Det gjelder ingen særlige skatteregler for slike tilskudd. Tilskuddet vil redusere eventuelle fradragsberettigede kostnader knyttet til tiltaket. For aktiveringspliktige tiltak må tilskuddet redusere inngangsverdien.

3.11 Tilskudd til dekning av kostnader i virksomhet

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader i virksomhet reduserer den kostnaden som skal dekkes av tilskuddet. Eventuell udekket kostnad er fradragsberettiget. Er tilskuddet større enn den kostnaden som skal dekkes, er overskuddet normalt skattepliktig inntekt. Tilskudd fra en kommune eller et selskap med offentlig støtte til erverv av driftsmiddel, skal redusere inngangsverdien jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a. Om skattefritak for overskudd på tilskudd til nydyrking og overflatedyrking, se emnet «Jordbruk – allment».

3.12 Tilskudd til dekning av private kostnader

Offentlige tilskudd til dekning av private kostnader er i utgangspunktet skattefrie. Dersom tilskuddet er ytet til dekning av fradragsberettigede private kostnader, skal fradraget som hovedregel reduseres med tilskuddet. Om særlige unntak for tilskudd til arbeidsreise etter ftrl. § 8-14, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted

(arbeidsreiser)», pkt. 2.10, pkt. 2.11.6 og pkt. 2.11.7. Skal tilskuddet dels også dekke kostnader som ikke er fradragsberettigede, anses tilskuddet å dekke de ikke-fradragsberettigede kostnadene først.

3.13 Tilskudd under militærtjeneste

Om utbetaling av forsørgertillegg mv. til vernepliktige, se emnet «Forsvarspersonell».

4 Betingede tilskudd

Om skatte- og regnskapsmessig behandling av offentlige tilskudd som på visse vilkår skal tilbakebetales, se FIN 6. mars 2000 i Utv. 2000/946. Om ettergivelse av betinget lån, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

5 Tidfesting av inntekt

I utgangspunktet skal tilskuddet tidfestes etter de vanlige reglene, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Utbetales skattepliktig tilskudd i år før kostnaden er påløpt, kan inntektsligning av tilskuddet utsettes til det senere året kostnaden påløper. Dette vil forekomme f.eks. ved utbetaling av etableringstilskudd og lignende tilskudd til nyetablering.

Tomt

- *Sktl. § 5-1, § 9-3 åttende ledd bokstav a og § 14-52.*
- *FSFIN § 9-8.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-1-2.*

1 Formuen

1.1 Bebygde tomter

Bebygde tomter verdsettes normalt sammen med bygningen(e) etter reglene for slike eiendommer. Nærmere om verdsettingen i slike tilfeller, se emnene «Bolig – formue» og «Formue».

1.2 Ubebygde tomter

1.2.1 Ubebygde næringstomter

Om verdsetting av ubebygde næringstomter, se emnet «Formue», pkt. 8.8.

1.2.2 Andre ubebygde tomter

Ved første gangs taksering av andre ubebygde tomter enn næringstomter, skal ligningsverdien verken overstige 80 % av eiendommens kostpris eller 80 % av markedsverdien, se takseringsreglene § 1-1-2.

Er det nedlagt byggeforbud i området, vil dette påvirke verdsettingen. Ved verdsettingen av en nyutskilt, ubebygget tomt, må det tas hensyn til nivået for ligningstakstene for sammenlignbare ubebygde tomter i kommunen. Så lenge en boligtomt ikke er bebygd, omfattes ikke tomten av reglene om formuesverdsetting av bolig- og fritidseiendommer.

1.3 Rettigheter/Bortfestede tomter

Om verdsetting av rettigheter/bortfestede tomter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

2 Løpende avkastning

Inntekt ved utleie av tomt og bortfeste av andre rettigheter tilknyttet tomt, er skattepliktig inntekt. Om festeavgift mv., se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

3 Realisasjon

3.1 Generelt

Her behandles bare realisasjon av

- ubebygget grunnareal
- delvis bebygget grunnareal, dvs. eiendom med bygninger og tilhørende grunnareal som utgjør mer enn det som anses å være en naturlig arrondert tomt
- fullt utbygget eiendom, (dvs. eiendom med bygninger, men ikke med mer enn en naturlig arrondert tomt), men hvor bebyggelsen er av relativt liten verdi i forhold til den totale omsetningsverdien, eller
- tomt som er stetsevarig bortfestet mot løpende vederlag eller er bortfestet for et begrenset tidsrom

Om realisasjon av festerett til tomt, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

3.2 Hva er realisasjon

Om hva uttrykket realisasjon omfatter, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

3.3 Skatteplikt for gevinst

Gevinst ved realisasjon av et grunnareal er i utgangspunktet skattepliktig i medhold av sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 annet ledd i virksomhet, og etter sktl. § 5-1 annet ledd utenfor virksomhet. Faller gevinst ved realisasjon av en fast eiendom ikke inn under noen av unntakene fra skatteplikt i sktl. § 9-3 annet ledd til sjette ledd jf. § 9-13, vil gevinsten alltid være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, uavhengig av om arealet kan karakteriseres som tomt eller ikke. Gjelder det boligeiendom vil bare bygning med naturlig arrondert tomt falle inn under unntaksregelen for bolig. Har den realiserte eiendommen større areal, vil gevinsten vedrørende dette arealet være skattepliktig, med mindre gevinsten faller inn under en annen unntaksregel, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932).

Gevinsten kan være helt eller delvis unntatt fra skatteplikt i medhold av sktl. § 9-3 annet ledd til sjette ledd jf. § 9-13, såfremt grunnarealet kan karakteriseres som

- alminnelig gårdsbruk,
- skogbruk,
- boligeiendom, eller
- fritidseiendom,

og visse andre vilkår er oppfylt. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Om vilkårene for helt eller delvis unntak fra skatteplikt for slike gevinster, se emnet «Bolig – realisasjon» og emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

Selv om gevinsten i utgangspunktet er helt eller delvis unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 annet ledd til sjette ledd jf. § 9-13, kan gevinsten likevel være skattepliktig i sin helhet som gevinst ved realisasjon av tomt, men bare såfremt begge vilkårene nedenfor er oppfylt.

- Arealet må etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet være skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger mv., eller for «utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l.», og
- salgssummen må i vesentlig grad antas å være påvirket av muligheten for slik anvendelse av arealet,

jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav a. Denne bestemmelsen fremtrer som utfyllende anvisning til hovedregelen om at gevinst ved realisasjon av tomt alltid er skattepliktig. Sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav a vil først og fremst være aktuell i tilfeller hvor det ellers vil være tvil om det foreligger realisasjon av tomter. Bestemmelsen utvider således ikke tomtebegrepet, men søker bare å gi praktisk veiledning i de tilfellene hvor det erfaringsmessig har vist seg vanskelig å avgjøre hvilke momenter som særlig skal tillegges vekt ved vurderingen av om man har med tomteareal å gjøre eller ikke.

Krav om skikkethet går både på

– fysisk skikkethet, dvs. at det ikke foreligger geografiske/og eller topografiske hindringer for utbygging, og
– juridisk skikkethet, dvs. at ikke lovforbud eller servitutter danner absolutt, eller mer permanent og ufravikelig hindring for å nytte arealet til bebyggelse eller annen utnyttelse til forretningsmessige formål.

Er det ved realisasjon av jord- og skogbruksarealer gitt en pris som ligger vesentlig høyere enn pris for arealet brukt til jord- og skogbruksformål, kan merverdien skyldes at arealet er egnet til tomteformål eller har andre verdier som nevnt i sktl. § 9-3 åttende ledd.

Er det ved realisasjon av bolig- eller fritidseiendom med bebyggelse gitt en pris som ligger vesentlig høyere enn det eiendommen med rimelighet kunne vært solgt for med en fortsatt utnyttelse av de bygninger som står på eiendommen, skyldes merverdien normalt at arealet er egnet til tomteformål eller har andre verdier som nevnt i sktl. § 9-3 åttende ledd. Se HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264).

Ved vurderingen av om grunnarealer skal anses som tomt etter sktl. § 9-3 åttende ledd, legges bare vekt på kravet om skikkethet og på kravet om at salgssummen i vesentlig grad må være bestemt ut fra tomteformål. Kjøpers utnyttelse av arealet vil bare være et moment i vurderingen av om det er gitt tomtepris. Sml. HRD i Utv. 1991/1479 (Rt. 1991/207) og i Utv. 1993/263 (Rt. 1993/480).

Om forholdet til skjønnsrettens begrunnelse ved erstatningsutmåling, se pkt. 3.6.2.

3.4 Fradrag for tap

I de tilfeller en gevinst ville vært skattepliktig etter reglene ovenfor, vil et tap være fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

3.5 Realisasjon av del av eiendom

3.5.1 Jordbruks-/skogbrukseiendom

Selges ubebygget areal fra en jordbruks-/skogbrukseiendom til jordbruks-/skogbruks-pris, følger dette reglene i sktl. § 9-3 sjette ledd jf. § 9-13 om salg av jordbrukseiendom/skogbrukseiendom, jf. HRD i Utv. 1982/568 (Rt. 1982/866). Skattefritak etter disse bestemmelsene er bare aktuelt ved overdragelse til arveberettigede personer hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedel av antatt salgsverdi. Selv om vilkårene for skattefritak ikke er oppfylt, kan det være aktuelt å beregne gevinsten etter overgangsreglene, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.2. Reglene om realisasjon av jordbruks-eiendom gjelder ikke hvis jordbruksvirksomheten er varig nedlagt, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», under pkt. 4.2. De gjelder heller ikke for ubebygd grunnareal som frem til realisasjonstidspunktet ikke har inngått som en naturlig del av eiendommens innmarks-, utmarks- eller skogarealer nyttet til jord- og/eller skogbruksvirksomhet, sammenlign HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). I slike tilfeller vil gevinsten være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1. Det er ikke noe vilkår for beskatning at vilkårene i sktl. ev. § 9-3 åttende ledd er oppfylt.

3.5.2 Bolig-/fritidseiendom

Realiseres ubebygget areal fra en boligeiendom, f.eks. en del av hagen, vil gevinsten være skattefri hvis boligeiendommen kunne vært solgt skattefritt i sin helhet og vilkårene for tomtebeskatning ikke er oppfylt. Tomtebeskatning betinger at vilkårene om skikkethet og tomtepris er oppfylt, se pkt. 3.3. Kravet til tomtepris er f.eks. ikke oppfylt ved ekspropriasjon av hagestriper til veiformål hvor erstatningen er utmålt som differansetap, dvs. differansen mellom eiendommens verdi før og etter ekspropriasjonsinngrepet. Se URD 13. juni 1990 (Stavanger byrett) i Utv. 1991/1323.

3.6 Eksempler

3.6.1 Enkelttomt(er)

Ved realisasjon av en eller flere enkelttomter eller ubebygget grunnareal som ikke er alminnelig jordbruks-, skogbruks-, bolig- eller fritidseiendom eller del av denne, vil

gevinsten alltid være skattepliktig i medhold av sktl. § 5-1, uavhengig av om grunnen er skikket til tomteformål og om det er gitt tomtepris.

Realiserer bortfesteren en tomt med påheftet festerett, vil en gevinst alltid være skattepliktig. Dette gjelder selv om den festede tomten ligger på f.eks. en skogbrukseiendom og eventuelt selges sammen med denne.

Innløser festeren en tomt som er stetsevarig festet mot løpende vederlag eller festet for en tidsbegrenset periode, anses dette som realisasjon av tomten for bortfesteren. Gevinst vil alltid være skattepliktig. Om betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt, se emnet «Betinget skattefritak». Om en festers realisasjon av festeretten, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

3.6.2 Realisasjon av/fra jordbruks- eller skogbrukseiendom

Gevinst ved realisasjon av grunn fra eiendom som er jordbruks- og/eller skogbrukseiendom for selgeren, til bruk som hytte-, bolig- eller industritomt hos kjøperen, behandles etter reglene for tomtesalg dersom prisen i vesentlig grad er bestemt av tomtepris, jf. HRD i Utv. 1982/568 (Rt. 1982/866), eller grunnen ikke er i bruk til jord-/skogbruksvirksomhet, sml. HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). Se også HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) Det ble foretatt gevinstbeskatning ved salg av gårdsbruk til industriformål etter regelen i nåværende sktl. § 9-3 åttende ledd. Det ble konstatert at prisen på det solgte areal lå så høyt over vanlig jordbrukspris på gårdsbruk, at andre forhold enn jordbruksverdien måtte ha influert vesentlig på salgssummens størrelse.

Når det skal vurderes om en pris/erstatning er gitt på grunnlag av jordbruks-/skogbruksverdi eller på annet grunnlag, vil skjønnsgrunnene fra en eventuell skjønnsrett i utgangspunktet ikke være avgjørende, se HRD i Utv. 1961/301 (Rt. 1960/1427) (Flesland), HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Stray) og HRD i Utv. 1983/450 (Rt. 1983/882) (Fuglerud). Har retten lagt jordbruks-/skogbruksverdi til grunn for sin verdifastsetting, må det imidlertid være sikre holdepunkter og sterke bevis for at skjønnsretten i realiteten har benyttet tomteverdi ved sin verdifastsetting for at tomtebeskatning skal være aktuelt, jf. HRD i Utv. 1983/450 (Rt. 1983/882).

3.6.3 Realisasjon av en fysisk sett utbygget eiendom, men hvor bebyggelsen ikke er økonomisk eller bruksmessig tilfredsstillende

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, fritidseiendom mv. (med naturlig arrondert tomt) som fysisk sett er helt eller delvis bebygget, og som i utgangspunktet fremstår som helt eller delvis skattefri i medhold av sktl. § 9-3 andre ledd til fjerde ledd, kan være fullt ut skattepliktig etter sktl. § 9-3 åttende ledd dersom

- bebyggelsen ikke er økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende, og
- salgssummen må antas å ha blitt vesentlig større pga. muligheten for å anvende grunnen til nybygg mv.

Har bebyggelsen slik økonomisk betydning at det er en påregnelig mulighet for at en tenkt kjøper av eiendommen vil kunne gi den pris som er betalt dersom han skulle ha beholdt bebyggelsen, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning. Momenter vil være

- om den netto avkastning de bestående bygninger kan gi, står i rimelig forhold til salgssummen
- strøkets karakter, særlig utviklingen i den senere tid
- bygningens vedlikeholdsstandard
- eventuelle praktiske og formelle vanskeligheter med å få bebygget eiendommen mv.

Se også HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264), HRD i Utv. 1993/263 (Rt. 1993/480) og LRD 29. oktober 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/1531.

3.6.4 Realisasjon av bebygget eiendom med stor tomt

Hvor en boligeiendom med fullt tilfredsstillende bebyggelse har et større grunnareal enn det som utgjør en naturlig arrondert tomt vil bare boligen med en naturlig arrondert tomt følge reglene for boligeiendom etter sktl. § 9-3 annet ledd, se f.eks. HRD i Utv. 1975/87 (Rt. 1974/1141).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Gevinst vedrørende den øvrige del av eiendommen vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 annet ledd. Den kan også være skattepliktig etter sktl. § 9-3 åttende leddbokstav a. Se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932) (spørsmål om hvor mye av kjøpesummen som faller på påstående bolig med tomt, og på det øvrige areal i forbindelse med salg av eldre boligeiendom) og emnet «Bolig – realisasjon». Siden skatteplikt også følger av sktl. § 5-1 annet ledd, er det ikke nødvendig å vurdere om vilkårene i sktl. § 9-3 åttende ledd er oppfylt.

Foreligger det etter dette skatteplikt for gevinsten, skal boligen med naturlig arrondert (tilhørende) tomt skilles ut. Skatteplikt for gevinst på denne delen av eiendommen må vurderes separat ut fra bestemmelsene om beskatning ved realisasjon av bolig i sktl. § 9-3 annet ledd, jf. HRD i Utv. 1964/598 (Rt. 1964/1241).

3.7 Gevinstberegningen

Gevinsten settes til differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi for det som er realisert.

Om hva som er utgangsverdi, se emnet «Utgangsverdi».

Om hva som er inngangsverdi og om eventuelle oppreguleringer fram til 31. desember 1991 i henhold til overgangsreglene, se emnet «Inngangsverdi».

Bygger skattyter ut et tomteområde over flere inntektsår og selger ut etter hvert, må han beregne oppnådd gevinst på hvert av salgene ved at den enkelte tomts forholdsmessige andel av inngangsverdi fratrekkes salgssummen, og inntektsføre gevinsten etter hvert som salgene finner sted. Det er ikke anledning til å vente med inntektsføringen til hele tomteområdet er solgt eller utbygget, eller å føre kostprisen for hele tomteområdet til fradrag i de første salgsvederlagene.

3.8 Tidfesting

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnene om tidfesting.

Om tidfesting av gevinst ved realisasjon av tomt som har vært driftsmiddel eller omløpsmiddel i virksomhet, se emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 2.2.2.

3.9 Personinntekt

For enkeltpersonforetak som omfattes av foretaksmodellen vil gevinst og tap ved realisasjon av tomt som hovedregel inngå i beregnet personinntekt. Se nærmere i emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», herunder pkt. 4.3.2.

4 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70
- innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72
- makeskifte etter sktl. § 14-71,

se emnet «Betinget skattefritak».

5 Uttak av tomt

Om skatteplikt ved uttak av næringstomt som er nedskrevet med betinget avsatt gevinst eller uttak av tomt fra deltakerlignet selskap eller aksjeselskap mv., se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

6 Skattestedet

Formue i og inntekt av tomter skattlegges for forskuddspliktige i den kommune hvor tomten ligger. Dette gjelder også eventuell salgsgevinst eller tap. Se emnet «Skattestedet».

Formue som består i krav på vederlag for salg av tomt, er ikke stedbundet til kommunen hvor tomten ligger. Det samme gjelder renter av slikt krav.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Transaksjonskostnader mv.

– *Sktl. § 6-1, § 6-2 og § 6-24.*

1 Generelt

Transaksjonskostnader brukes i dette emnet som betegnelse på kostnader som har sammenheng med erverv eller overdragelse av foretak (herunder aksjeselskap) samt fusjon, fisjon og andre større omorganiseringer av virksomhet. Kostnadene kan ha en direkte eller indirekte sammenheng med transaksjonen. Dette emnet omhandler den skattemessige behandlingen av slike kostnader.

Om finansieringskostnader, herunder juridisk bistand for å få lån, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.23.

Nedenfor behandles situasjoner ved oppkjøp av foretak og fusjon. De samme prinsippene vil normalt kunne legges til grunn også ved andre transaksjonsformer. Om kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.7.

I Lignings-ABC er ordet kostnad brukt også i forbindelse med aktiveringspliktige kostnader/inngangsverdi. Se også emnet «Kostnader – allment om fradrag».

2 Hovedprinsipper for den skattemessige behandlingen

De generelle prinsipper for fradragsføring/aktivering gjelder for transaksjonskostnader, på samme måte som for andre kostnader. Kostnader som har tilknytning til et erverv av aksjer eller andre formuesobjekter, må aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjene, jf. sktl. § 10-32 annet ledd, eller de ervervede formuesobjektene. For selger vil på tilsvarende måte kostnader som har sammenheng med realisasjonen redusere utgangsverdien. Kostnader som har sammenheng med den løpende skattepliktige inntekt eller selve inntektservervet, kan fradragsføres direkte, jf. sktl. § 6-1. Har en kostnad tilknytning både til erverv av aksjer eller andre formuesobjekter og til den løpende drift, vil hovedformålet være avgjørende.

Kostnader knyttet til aksjer som faller inn under fritaksmetoden er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget dersom skattyter er subjekt under fritaksmetoden jf. sktl. § 6-1 og § 2-38. Det gis likevel fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Ervervs- og realisasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.

Videre gjelder de generelle prinsipper om tilordning av kostnader. En kostnad kan bare fradragsføres hos den som har pådratt seg kostnaden og som etter det underliggende forhold skal bære kostnaden. Om de generelle vilkår for fradrag, se emnet «Kostnader – allment om fradrag».

Nedenfor redegjøres det for hvilke kostnader som vanligvis har tilknytning til formuesobjektene og som må aktiveres/redusere utgangsverdien, og hvilke kostnader som normalt vil ha tilknytning til den løpende drift og som kan fradragsføres direkte. Spørsmålet om fradragsrett må imidlertid vurderes konkret.

Ved avgrensningen mellom kostnader som skal aktiveres/redusere utgangsverdien og kostnader som skal fradragsføres direkte vil det være et moment om kostnaden er pådratt før eller etter overdragelsen. Selv om kostnaden er pådratt før overdragelsen, kan imidlertid formålet være knyttet til den løpende drift. I så fall skal det foretas direkte fradragsføring.

Regnskapsreglene har ikke betydning for hva som skattemessig skal aktiveres ved oppkjøp/realisasjon av foretak/fusjon.

3 Kostnader som verken kan fradragsføres direkte eller aktiveres

Enkelte kostnader som oppstår i forbindelse med en transaksjon vil ikke være direkte fradragsberettiget og kan heller ikke aktiveres. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til ren skatteplanlegging og representasjon, se emnene «Juridisk bistand/prosesskostnader» og «Representasjon».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kostnader til rådgivning vedrørende f.eks. merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, jf. sktl. § 6-15, må vurderes i forhold til kravet om tilknytning mellom kostnader og inntekter/inntektservervet, se pkt. 4 og pkt. 5.

4 Oppkjøp/realisasjon av foretak/aksjer

4.1 Oppkjøp som gjennomføres – behandling hos kjøper

4.1.1 Kostnader som oppstår i den innledende fase

I den innledende fase av et oppkjøp kan det oppstå kostnader til vurdering av virksomhetens fremtidige strategi, kartlegging og vurdering av målselskaper etc. før man går inn i forhandlinger. Kostnader som oppstår på dette stadiet og som har tilknytning til den løpende drift og ikke knytter seg til noe bestemt erverv, kan fradragsføres direkte etter sktl. § 6-1 eller sktl. § 6-24. Se LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS). Fradragsrett er aktuelt både hvor virksomheten vurderes kjøpt opp ved aksjekjøp eller på annen måte og uavhengig av om oppkjøpet gjennomføres eller ikke.

Kostnader i den innledende fase som knytter seg til aksjeinntekter som er fritatt for beskatning etter fritaksmetoden, og som ville vært fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 utenfor fritaksmetoden, omfattes av fradragsretten i sktl. § 6-24 første ledd, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 12.3.

Har kostnadene tilknytning både til fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede formål, er det avgjørende hva som er hovedformålet, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.

4.1.2 Kostnader knyttet til forberedelse og gjennomføring av et oppkjøp

Kostnader pådratt for å forberede og gjennomføre et bestemt oppkjøp, må normalt anses knyttet til ervervet av aksjene eller virksomheten og må aktiveres. Eksempler på slike kostnader er kostnader til analyser, kontraktsforhandlinger, kontraktsutforming, bedriftsgjennomgang (due dilligence) og gjennomføring av selve overtakelsen. Det samme gjelder kostnader til etteroppgjør/revisjon. Se LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS).

Aktiveringsplikten gjelder uavhengig av om oppkjøpet skjer i form av aksjer eller på annen måte og uavhengig av om det gjelder aksjer som faller inn under fritaksmetoden.

4.1.3 Finansieringskostnader

Om fradragsføring av kostnader til finansiering, herunder juridisk bistand for å oppnå lån, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.23.

4.1.4 Kostnader til etterfølgende integrering, markedsføring mv.

I den etterfølgende fase av oppkjøpet kan det oppstå kostnader til integrering, organisering og markedsføring mv. Slike kostnader vil normalt være direkte fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 eller § 6-24 første ledd. En forutsetning er at kostnadene skal tilordnes kjøper, se pkt. 5.

4.1.5 Stiftelses- og emisjonskostnader mv.

Om fradrag for stiftelseskostnader, emisjonskostnader og kostnader i forbindelse med børsintroduksjon, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.7.

4.1.6 Fordeling av aktiveringspliktige kostnader

Aktiveringspliktige kostnader til oppkjøp av foretak eller aksjer skal aktiveres på det/de objekt(er) som erverves. Ved erverv av alle eiendeler (innmaten) i en virksomhet, skal samlede oppkjøpskostnader fordeles mellom og tilordnes de enkelte formuesobjektene i virksomheten som inngangsverdi.

4.2 Salg som gjennomføres – behandling hos selger

I den innledende fase før et mulig salg av foretak eller aksjer, kan det for selger oppstå kostnader som ikke kan anses knyttet til et bestemt salg, men som har sammenheng

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

med den løpende drift. Slike kostnader kan fradragsføres direkte, jf. § 6-1 og § 6-24 første ledd. Om behandlingen for kjøper, se pkt. 4.1.

Kostnader pådratt i forbindelse med forberedelse og gjennomføring av et salg av foretak og aksjer utenfor fritaksmetoden kommer til fradrag ved gevinstberegningen av de objekter som realiseres. Se emnet «Utgangsverdi», pkt. 2.1. Kostnader pådratt ved forberedelse og gjennomføring av salg av aksjer som omfattes av fritaksmetoden er ikke fradragsberettigede, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.

4.3 Oppkjøp som ikke gjennomføres – behandling hos kjøper

4.3.1 Generelt

Kostnader til oppkjøp som ikke gjennomføres, er fradragsberettiget såfremt kostnadene ville vært fradragsberettiget dersom oppkjøpet hadde blitt gjennomført, se pkt. 4.1.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er det presisert i sktl. § 6-24 annet ledd at det ikke gis fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader som pådras i forbindelse med erverv eller realisasjoner som ikke blir gjennomført. Se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 12.3.

Kostnader som ville vært aktiveringspliktige dersom oppkjøpet hadde blitt gjennomført, er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 og § 6-2 annet ledd. Slike kostnader fradragsføres direkte i det året det er klart at oppkjøp ikke vil finne sted. Gjelder det aksjer som faller inn under fritaksmetoden, foreligger det ikke fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader, jf. sktl. § 6-24 annet ledd og SKD 8. mai 2013 i Utv. 2013/1181.

Kostnader som kunne vært fradragsført direkte dersom et oppkjøp hadde blitt gjennomført, er fradragsberettiget også dersom oppkjøpet ikke gjennomføres. Det gjelder enten aksjene mv. ville vært omfattet av fritaksmetoden eller ikke, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Om anvendelse av sktl. § 6-24, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.5.2. Slike kostnader fradragsføres løpende, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

Om forholdet mellom kostnader, tap og underskudd, se emnet «Tap», pkt. 1.

4.3.2 Særlig om forsøk på erverv av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden

Kostnader til erverv av aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden er avskåret etter sktl. § 6-24 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om aksjeervervet blir gjennomført.

Spørsmålet om fradragsrett må vurderes når tapet er endelig pådratt, dvs. hvor det er klart at oppkjøpet ikke blir noe av. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Se også SKD 8. mai 2013 i Utv. 2013/1181.

Var formålet å erverve aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge, vil utbytte og gevinst aldri være skattepliktig etter fritaksmetoden. Tap som følge av et oppkjøp som ikke gjennomføres er da i følge sktl. § 6-24 annet ledd ikke fradragsberettiget. Tilsvarende gjelder forsøk på erverv av aksjer i et selskap hjemmehørende i et annet EØS-land som ikke er lavskatteland, eller i et lavskatteland innenfor EØS som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd.

Inntekt av aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS og i lavskatteland innenfor EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, er ikke omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd. Tap ved forsøk på erverv av slike aksjer er dermed fradragsberettiget.

Gevinst på eierandel i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er skattepliktig, med mindre eier-/overskuddsandelen sammenhengende i de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har vært minst 10 %, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b. Utbytte på slike aksjer er skattepliktig, med mindre skattyteren sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet, har hatt en eier-/utbytteandel på minst 10 %, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav d. Om dette, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.8. Tap på forsøk på å investere i slike aksjer vil dermed være fradragsberettiget, med mindre kravet til eier-/utbytteandel er oppfylt.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.4 Salg som ikke gjennomføres – behandling hos selger

Kostnader til salg som ikke gjennomføres, er fradragsberettigede såfremt kostnadene ville vært fradragsberettigede eller redusert utgangsverdien dersom salg hadde blitt gjennomført, se omtalen i pkt. 4.3 som gjelder tilsvarende for selger. Kostnadene vil være fradragsberettiget etter § 6-1 eller § 6-2 annet ledd hvis en gevinst hadde vært skattepliktig. Se emnet «Tap», pkt. 3.2.2.

Gjelder det aksjer som omfattes av fritaksmetoden, foreligger det ikke fradragsrett for kostnader som ellers skulle inngått i gevinst-/tapsberegningen, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.

5 Tilordning til riktig skattesubjekt

Kostnader i forbindelse med overdragelse av foretak kan bare fradragsføres/aktiveres hos den som er kjøper eller selger i transaksjonen. Om kjøper eller selger skal tilordnes kostnaden, avhenger av hvilken av partene som etter privatrettslige regler skal dekke kostnadene. Kostnadene kan ikke tilordnes andre enn den som enten realiserer eller erverver de overdratte formuesobjekter, selv om andre dekker kostnadene.

Dekkes kostnadene med endelig virkning av andre enn den som skal tilordnes kostnadene, vil det i utgangspunktet ikke være fradragsrett for kostnadene, verken hos den som dekker dem eller hos kjøper eller selger.

Dekker et selskap kostnader som skal tilordnes aksjonær og aksjonæren utbyttebeskattes for beløpet, skal kostnadene anses å være dekket av aksjonæren.

Betaler en aksjonær kostnader som skal tilordnes selskapet, vil beløpet ikke anses å være dekket av selskapet med mindre det er ytet som et lån, konsernbidrag, kapitalinnskudd e.l. til selskapet. Dette kan være aktuelt der et morselskap betaler kostnader som skal tilordnes et datterselskap.

6 Fusjon av selskaper

6.1 Innledende fase ved en fusjon

Kostnader som oppstår i den innledende fase ved en fusjon kan f.eks. være kostnader til kartlegging av mulige alternativer, f.eks. om det skal tas sikte på et oppkjøp eller en fusjon, vurdering av oppkjøps eller fusjonspartnere mv. Slike kostnader knytter seg normalt til den løpende drift, og disse kan fradragsføres som driftskostnader, jf. sktl. § 6-1 første ledd første punktum, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

6.2 Stiftelseskostnader og kostnader i forbindelse med kapitalforhøyelse

En fusjon vil som oftest innebære en kapitalforhøyelse, ev. stiftelse av nytt selskap. Kostnader til kapitalforhøyelse eller stiftelse kan fradragsføres direkte når kostnadene dekkes av selskapet, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.7. Dette omfatter kostnader forbundet med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter og aksjonæravtaler, avholdelse av generalforsamling, utfylling og innsending av registreringsskjemaer til Foretaksregisteret, garantiprovisjoner til sikring av stiftelsens gjennomføring og advokat- og revisorhonorar i denne sammenhengen, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

Dekkes slike kostnader av aksjonærene, må kostnadene aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjene, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

6.3 Kostnader til utarbeidelse av fusjonsplan, verdivurderinger, rådgivning, utarbeidelse av rapporter, due diligence mv.

Kostnader til utarbeidelse av fusjonsplan, verdivurderinger, rådgivning, utarbeidelse av rapporter, due diligence mv. i forbindelse med fusjon anses normalt som kostnader til reorganisering av virksomhet, og vil være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum, se LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS) og SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

Om kostnader til reorganisering dekkes av aksjonærene, må kostnadene aktiveres som en del av aksjenes inngangsverdi, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

6.4 Kostnader til etterfølgende integrering, markedsføring mv.

I en etterfølgende fase kan selskapet ha kostnader til integrering, organisering og markedsføring i det fusjonerte selskapet. Slik kostnader anses normalt knyttet til ordinær drift, og kan fradragsføres etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

6.5 Fusjon som ledd i oppkjøp

I enkelte tilfeller kan en fusjon bare være et ledd i oppkjøp av et formuesobjekt eller virksomhet, slik at det hovedsakelige formålet ikke er reorganisering av virksomheten, men å erverve et formuesobjekt eller en virksomhet. I slike tilfeller vil ikke vilkåret om tilknytning etter sktl. § 6-1 første ledd uten videre være oppfylt når det gjelder kostnader til analyser mv., se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

For kostnader til analyser, rådgivning, kontraktsforhandlinger, verdsetting, due dilligence mv. må det vurderes i hvert tilfelle om det er ervervskostnader som skal aktiveres på aksjene. Aktiveringsplikt kan f.eks. være aktuelt hvis aksjonærene i det overdragende selskapet selger seg ut like før eller etter fusjonen.

Kostnader som gjelder selve gjennomføringen av fusjonen, herunder kostnader til utarbeidelse av dokumentasjon, avholdelse av generalforsamling mv., kan fradragsføres etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum når de dekkes av de fusjonerende selskaper. Dekkes kostnadene av aksjonærene, må kostnadene aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjene.

Trygdeytelser mv.

– *Sktl. § 5-10 bokstav c, § 5-15 første ledd, § 5-42 og § 5-43 første ledd bokstav d, e, g og annet ledd.*

1 Skattepliktige ytelser

Alle løpende ytelser fra folketrygden er i utgangspunktet skattepliktige. Det er spesielle unntak fra skattlegging, se nedenfor.

Ytelsene er skattepliktige til bostedskommunen selv om mottakeren er selvstendig næringsdrivende med stedbunden virksomhet i annen kommune.

2 Skattefrie ytelser

2.1 Generelt

Følgende ytelser er skattefrie for mottakeren, jf. sktl. § 5-43 første ledd

- barnetrygd etter lov om barnetrygd
- kontantstøtte etter kontantstøtteloven
- stønad ved helsetjenester etter ftrl. kap. 5
- grunnstønad og hjelpestønad etter ftrl. kap. 6
- gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2
- stønad til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet etter ftrl. § 10-5, jf. ftrl. § 10-7
- tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12
- engangsstønad ved fødsel og adopsjon etter ftrl. § 14-17
- stønad til barnetilsyn etter ftrl. § 15-11, § 17-9 og § 17-10
- utdanningsstønad mv. etter ftrl. § 15-12, § 15-13, § 16-9, § 17-9 og § 17-10
- kompensasjonstillegg etter AFP-tilskottsloven § 9
- ektefelletillegg etter ftrl. § 3-24 som utbetales til mottaker av alderspensjon, og tilsvarende ektefelletillegg som utbetales til mottaker av AFP. Dette gjelder likevel bare for de som var mottakere av ektefelletillegget per 31. desember 2010.

I tillegg er følgende trygdeytelser skattefrie etter sktl. § 5-15 første ledd

- ménerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17
- tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak jf. forskrift gitt med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 13

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ovennevnte ytelser er stort sett ment å dekke spesielle kostnader i forbindelse med sykdom, dødsfall, tap av forsørger, yrkesskade, svangerskap mv.

Samordning av helt eller delvis skattefri inntekt etter sktl. § 5-43 første ledd d eller g med ytelse som nevnt i lov om samordning av pensjons- og trygdeytelser, skal ikke medføre reduksjon av den skattefrie delen.

2.2 Kommunal kontantstøtte

Kontantstøtte til småbarnsforeldre på grunnlag av kommunestyrevedtak er skattefri for mottaker. Se SKD 9. januar 2012.

2.3 Særlig om ektefelletillegg

Ektefelletillegg er i utgangspunktet en skattepliktig trygdeytelse, jf. sktl. § 5-42. Om skattefritak i visse tilfeller, se ovenfor og sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Om forståelsen av unntaksregelen for skatteplikt, se FIN 18. januar 2011, hvor det i hovedsak fremgår følgende:

- Det er virkningstidspunktet for ektefelletillegget som styrer retten til skattefritak. Dette innebærer at ektefelletillegg til alderspensjon eller AFP gitt for desember 2010 er omfattet av fritaket, mens ektefelletillegg som var bortfalt før denne datoen og ble innvilget igjen etter 1. januar 2011, ikke er omfattet av fritaket.
- Alderspensjon med ektefelletillegg gitt med virkning fra 31. desember 2010 eller tidligere omfattes av fritaket. Dette gjelder uavhengig av om vedtaket, for eksempel på grunn av saksbehandlingstiden i NAV, først ble fattet etter dette tidspunktet, dersom vedtaket ble gitt tilbakevirkende kraft til å omfatte desember 2010.
- Ektefelletillegg som er redusert til kr 0 på grunn av inntektsprøvingen, er ikke omfattet av skattefritaket. Dette gjelder uavhengig av når inntektsprøvingen skjer, dersom det berører ytelser for perioden desember 2010 eller senere.
- Ektefelletillegg til en uførepensjon som senere blir konvertert til alderspensjon omfattes heller ikke av fritaket.
- Ved klage avgjør det endelige virkningstidspunktet om ektefelletillegget er skattefritt eller ikke, og ikke tidspunktet for når ytelsen faktisk utbetales.
- Øvrige endringsvedtak etter 1. januar 2011 i løpende saker med ektefelletillegg, der ektefelletillegget har vært utbetalt sammenhengende fra desember 2010 og ikke bortfaller som et resultat av endringsvedtaket, har ikke betydning for skattefritaket.

3 Pensjoner til utenlandsboende

Om pensjoner til utenlandsboende, se emnene «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 7 og «Utland – allment om skatteavtaler».

4 Etterbetaling av pensjoner

Om etterbetaling av pensjoner, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

5 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse

Om tilbakebetaling av trygdeytelser, se emnet «Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser».

Ugildhet (inhabilitet)

– *Lignl. § 3-8.*

1 Ugildhetsgrunner

1.1 Generelt

En tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person er i følge lignl. § 3-8 nr. 1 ugild (inhabil) til å delta i ligningsmyndighetenes forberedelse og avgjørelse av en sak når

- saken gjelder ham selv eller noen som han er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, første sidelinje eller i annen sidelinje til og med søskenbarn (fetter og kusine)
- saken gjelder noen som han er eller har vært gift med, eller er forlovet med, eller er fosterfar, fostermor eller fosterbarn til, eller som han er eller har vært verge for
- saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der han selv eller noen som nevnt ovenfor, har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der han selv eller hans ektefelle er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling
- saken gjelder hans klient, arbeidsgiver, noen som er ham direkte over- eller underordnet i arbeidsforhold utenfor ligningsforvaltningen eller som er ansatt i hans egen tjeneste, eller noen som han står i direkte konkurranseforhold til
- en overordnet tjenestemann ved samme skattekontor (region) eller Skattedirektoratet er ugild. Tjenestemannen kan likevel forberede en avgjørelse
- han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd
- andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet.

1.2 Særlig om andre særegne forhold mv.

Andre særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet, jf. lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav f, kan bl.a. omfatte familiemessige, personlige, økonomiske og ideelle relasjoner. Relasjonene kan gjelde skattyteren selv eller for eksempel personer som har ledende stillinger eller verv hos en juridisk person som er part i saken. Det må vurderes om det foreligger forhold som gjør at det objektivt sett er rimelig og saklig grunn til å trekke vedkommendes upartiskhet i tvil. I grensetilfeller kan det ha betydning om spørsmålet om ugildhet er reist av en part.

Ugildhet vil normalt foreligge når det gjelder samboer eller tidligere samboer. For egne og ektefelles/samboers slektninger som ikke er nevnt i bokstav a og b, må det vurderes om den aktuelle tilknytningen gjør at det lett kan være grunn til å stille spørsmål ved vedkommendes upartiskhet.

Andre personlige tilknytningsforhold, for eksempel vennskap, kan også lett føre til at tilliten til upartiskheten svekkes. Det samme gjelder et personlig motsetningsforhold. Et påstått motsetningsforhold mellom skattyteren og en ligningsfunksjonær på grunn av ligningsbehandlingen, vil normalt ikke medføre ugildhet.

Etter omstendighetene kan en ideell samhørighet eller motsetningsforhold føre til ugildhet. Det samme kan være tilfelle hvor det foreligger eller har foreligget et kollegialt forhold eller et direkte klientforhold.

1.3 Tilfeller hvor tilknytningen ikke har betydning

Det som er nevnt ovenfor gjelder ikke dersom det er åpenbart at vedkommendes tilknytning til saken eller dem den angår ikke vil kunne påvirke hans standpunkt og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete, se lignl. § 3-8 nr. 3. Dette får særlig betydning hvis det er snakk om lovbundne vedtak uten rom for vurderinger. Selv om en tjenestemann er ugild, kan han behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

sak dersom utsettelse ville bety en vesentlig ulempe eller medføre vesentlig skadevirkning. I slike tilfelle bør saken forelegges den som kan treffe den endelige avgjørelse så raskt som mulig.

2 Hvem avgjør spørsmålet om ugildhet

Tjenestemannen plikter selv å avgjøre om han er ugild, se lignl. § 3-8 nr. 4. Hvis han finner grunn til det, skal han forelegge spørsmålet for nærmeste overordnede. Hvis den saken angår krever det, skal det samme gjøres dersom dette kan skje uten vesentlig tidsspille. Overordnet tjenestemann kan instruere underordnet i ugildhetsspørsmål.

Nemnder og utvalg avgjør selv om et medlem er ugildt, se lignl. § 3-8 nr. 6. Medlemmet kan være til stede når det redegjøres for de særlige forhold som reiser ugildhetsspørsmålet. Vedkommende deltar derimot ikke i avgjørelsen, og heller ikke i drøftelsen forut for avstemningen. Fører dette til at organet ikke blir beslutningsdyktig, deltar likevel alle møtende medlemmer i avgjørelsen av ugildhetsspørsmålet. Fratrer et medlem pga. ugildhet, skal dette protokolleres. Det må påses at nemnda fortsatt er beslutningsdyktig.

Det understrekes at det som her er nevnt om hvem som avgjør spørsmålet om ugildhet, bare gjelder saksbehandlingen og hvem innen ligningsforvaltningen som har avgjørelsesmyndighet i ugildhetssaken. Kommer det til rettssak hvor ugildhetsspørsmål reises, vil ikke vedkommende tjenestemanns/nemnds standpunkt være avgjørende.

3 Følger av ugildhet

Ugildhet kan føre til at et ligningsvedtak blir ugyldig hvis det er grunn til å regne med at ugildheten har hatt betydning for resultatet, jf. lignl. § 3-12.

Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.

– *Sktl. § 6-22.*

1 Inntekt som har tilknytning til straffbare forhold

En inntekt innvunnet i en ellers lovlig inntektsgivende aktivitet, herunder et regulært arbeidsforhold, vil som hovedregel være skattepliktig selv om innvinningen av inntekten er forbundet med overtredelse av lovgivningen. Dette gjelder selv om det foreligger en mulighet for at inntekten helt eller delvis vil bli tilbakebetalt eller inndratt. Eksempler på slik inntekt vil være inntekter som innvinnes ved ordinær handelsvirksomhet eller transportvirksomhet, hvor man har overtrådt lukningsvedtekter, konkurranselovgivning, skjenkebestemmelser eller tollovgivningen.

Når det gjelder virksomhet hvor inntekten mer umiddelbart refererer seg til straffbare forhold foreligger det skatteplikt hvis inntektene innvinnes som ledd i en ellers lovlig virksomhet. Som eksempel på slike inntekter kan nevnes omsetning av stjålne varer (heleri) i en ellers ordinær handelsvirksomhet. Se HRD 19. juni 2007 (Rt. 2007/973). Tilsvarende gjelder for irregulære inntekter mottatt som «smøring», bestikkelser eller korrupsjon. I visse tilfeller skriver imidlertid inntektene seg fra straffbare handlinger som ikke har den nødvendige tilknytning til noen virksomhet eller arbeidsforhold. Således vil f.eks. fordeler vunnet ved tyveri og underslag normalt ikke være skattepliktig. Imidlertid må det under enhver omstendighet kreves klare bevis for at inntekten skriver seg fra straffbare forhold dersom inntektene skal unntas fra beskatning.

Se også FIN i Utv. 1999/200.

2 Fradrag for bestikkelse og vederlag for urettmessig motytelse

Det gis i følge sktl. § 6-22 ikke fradrag for kostnader til

– bestikkelse og
– annen ytelse som er vederlag for urettmessig motytelse eller som tar sikte på å oppnå en urettmessig motytelse

Det må vurderes om motytelsen fremstår som urettmessig for den som oppnår eller tar sikte på å oppnå motytelsen, for eksempel den som opptrer på vegne av skattyters medkontrahent. Motytelsen vil være urettmessig hvis mottakeren i forhold til den han opptrer på vegne av, ikke har rett til å motta en slik ytelse. Den vil også være urettmessig når det vil være i strid med den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk å oppnå motytelsen. Motytelsen anses for å være urettmessig både når den strider mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk på det stedet motytelsen skjer eller skulle skjedd, og/eller når den ville stride mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk i Norge. Det må imidlertid tas hensyn til at legale ordninger for lønn og lojalitetsbånd kan være annerledes i det aktuelle land forholdet gjelder. For at fradrag skal kunne nektes, må skattyter ha utvist uaktsomhet i forhold til om ytelsen har karakter av bestikkelse eller vederlag for urettmessig motytelse, se HRD i Utv. 2006/759 (Rt. 2006/449) (daglig leder hos skattyter opptrådte uaktsomt ved å overføre «provisjon» til en konto som det viste seg tilhørte den som opptrådte på vegne av medkontrahenten).

Alle slags motytelser er relevante. Motytelsen kan være passivitet, f.eks. at en unnlater å foreta kontroll, eller en aktiv tjeneste, f.eks. ved å gi taushetsbelagt informasjon, foreta en beslutning eller påvirke andres avgjørelser. Det er ikke noe vilkår for å nekte fradrag at man faktisk oppnår motytelser som nevnt. Det er tilstrekkelig at utbetalingen er motivert ut fra et ønske om å oppebære slik motytelse. Det er uten betydning om en eventuell motytelse kommer før, samtidig med eller etter ytelsen.

Om et tilfelle hvor det manglet dokumentasjon for at det forelå en fradragsberettiget kostnad, se LRD 15. desember 1998 (Agder) i Utv. 1999/42.

3 Tilbakebetaling/inndragning

3.1 Tilbakebetaling/inndragning av inntekt

Er en ulovlig ervervet fordel blitt tilbakebetalt eller inndratt før beløpet er tatt opp til beskatning, vil denne som hovedregel ikke kunne skattlegges.

Foretas det tilbakebetaling/inndragning av en ulovlig ervervet inntekt som har vært skattlagt, vil skattyteren i utgangspunktet ikke ha krav på fradrag for det tilbakebetalte beløp da påtalemyndigheten normalt tar hensyn til ilagt skatt når inndragningsbeløpet fastsettes. (Se også FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/52.) Dersom påtalemyndigheten eller inndragningskompetent forvaltningsorgan ikke tar hensyn til skatten, skal det gis fradrag for inndragningsbeløpet. Dette kan være aktuelt hvor inndragning er foretatt med hjemmel i konkurranselovgivningen eller fiskerilovgivningen. Fradrag gis for det året inntekten er innvunnet.

Om tilbakebetaling av ulovlig utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

3.2 Inndragning av gjenstand anvendt til straffbar handling

Etter lov 22. mai 1902 nr. 10 om Almindelig borgerlig Straffelov (straffeloven) § 35 kan gjenstand anvendt til straffbar handling inndras. Dette gjelder både gjenstand anvendt under utøvelse av den straffbare handling, f.eks. båt anvendt til smugling, og gjenstander som den straffbare handling er utført med, f.eks. varer som er smuglet inn. I stedet for inndragning av gjenstandene, kan retten beslutte inndragning av gjenstandenes verdi i penger. Inndragningen er ikke i noe tilfelle fradragsberettiget, verken som driftskostnad eller som tap i virksomhet. Ved inndragning av driftsmiddel som saldoavskrives skal driftsmidlets nedskrevne verdi tas ut av saldoen uten fradrag i inntekten, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

4 Straffegebyr og bøter

Om straffegebyr og bøter, se emnet «Bot, gebyr mv.».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Underholdsbidrag

- *Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-42, § 5-43 første ledd bokstav h, § 6-51, § 6-52, § 14-3 første ledd og § 15-4 fjerde ledd.*
- *Lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav b og § 6-3 nr. 4.*
- *Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. (lignl.).*

1 Innledning

Med underholdsbidrag menes regelmessige, ensidige bidrag/understøttelser, som yteren i samsvar med lov eller avtale, er forpliktet til å yte. Leilighetsvise ytelser anses ikke som underholdsbidrag. Som underholdsbidrag anses heller ikke regelmessige betalinger som er vederlag for en motytelse, som f.eks. pensjon i arbeidsforhold eller pensjon, føderåd o.l. ved kjøp av fast eiendom mv. Om ytelser som ikke anses som underholdsbidrag, se blant annet emnene om pensjon og emnet «Føderåd».

Betalt bidragsbeløp hos yteren behøver ikke å korrespondere med mottatt beløp hos mottakeren når bidraget er trukket hos arbeidsgiver eller forskottert gjennom NAV.

2 Formue

Krav på fremtidig underholdsbidrag som ikke er forfalt til betaling, er ikke skattepliktig formue for mottakeren eller fradragsberettiget gjeld for yteren.

3 Inntekt, mottatt bidrag

3.1 Hovedregel

3.1.1 Generelt

Underholdsbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-42 første ledd bokstav a. Dette gjelder selv om bidragsyter ikke får fradrag i sin inntekt fordi vedkommende

- er bosatt i utlandet (se unntak nedenfor),
- er bosatt i Norge, men
  - enten ikke har skattepliktig inntekt eller er skattefri for sine inntekter, f.eks. etter skatteavtale, eller
  - i det året samlivet opphører krever klasse 2 for ektefelle etter sktl. § 15-4 fjerde ledd i stedet for fradrag for bidrag til ektefellen.

3.1.2 Opplysningsplikt

Nav Innkreving og Statens Innkrevingssentral skal gi opplysninger for hver bidragsmottaker som i inntektsåret har mottatt bidrag via disse institusjonene, jf. lignl. § 5-2 første ledd bokstav b.

3.1.3 Konkursbo

Det er skatteplikt for underholdsbidrag fra konkursbo til konkursdebitor eller debitors familie etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 106, jf. sktl. § 5-42 første ledd bokstav d. Reglene om skattefritak for bidrag til barn gjelder ikke.

3.2 Unntak

3.2.1 Intern rett

Underholdsbidrag er ikke skattepliktig dersom det ytes

- som barnebidrag eller særtilskudd etter lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre (barneloven), oppfostringsbidrag etter lov 17. juli 1992 om barneverntjenester (barnevernloven) eller som bidragsforskudd etter forskotteringsloven, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav h. Det samme gjelder barnebidrag etter tilsvarende regler i andre lands lovgivning
- til ektefelle i tilfeller hvor det ikke foreligger samlivsbrudd
- til separert/fraskilt ektefelle etter den dagen de eventuelt har flyttet sammen igjen

– til samboer og til vedkommendes barn, enten det er felles barn eller særkullsbarn. Dette gjelder både for meldepliktige og ikke-meldepliktige samboere. Tidligere ektefeller som er skilt og har flyttet sammen uten å gifte seg, er samboere. (Separerte ektefeller som flytter sammen igjen er gift.)
– til foreldre
– som engangsbeløp i stedet for, i tillegg til eller til avløsning av regelmessig bidrag.

3.2.2 Skatteavtale

Skatteplikten for mottatt bidrag fra bidragsyter bosatt i utlandet til mottaker i Norge kan være begrenset i skatteavtale, se for eksempel artikkel 18 nr. 2 i den nordiske skatteavtalen av 1996, som medfører at bidrag til barn kan være helt eller delvis skattefritt. Bidrag til tidligere ektefelle fra bidragsyter bosatt på Island kan også unntas fra skatteplikt inntil et visst beløp.

Skattepliktig underholdsbidrag til mottaker bosatt i Norge kan være skattefritt når det ikke gis fradrag for bidraget i det skatteavtalelandet bidragsyteren er bosatt i, og forholdet ikke er regulert direkte i skatteavtalen mellom de to land og avtalen for øvrig søker å hindre dobbeltbeskatning, se FIN 25. januar 1984 i Utv. 1984/50. Dette vil f.eks. være tilfelle når bidrag ytes

– til barn fra bidragsyter bosatt i USA (når bidraget ikke anses å tilsvare bidrag etter barneloven)
– til fraskilt ektefelle når bidragsyter er bosatt i Tyskland

Har ikke Norge inngått skatteavtale med det landet yteren bor i, er underholdsbidrag skattepliktig i Norge i den grad det følger av intern rett, uavhengig av om bidragsyteren får fradrag for bidraget.

4 Fradrag, betalt bidrag

4.1 Hovedregel

4.1.1 Generelt

Det er etter sktl. § 6-52 fradragsrett for regelmessig understøttelse som skattyteren er forpliktet til å yte etter lov eller avtale og som regnes som inntekt for mottakeren. Fradragsretten gjelder enten den forpliktede betaler direkte til den berettigede eller den som tar vare på den berettigede, for eksempel det offentlige. Det er fradragsrett selv om bidragsyteren betaler misligholdt bidrag (bidragsgjeld), påløpt som regelmessig understøttelse, ved et engangsbeløp på et senere tidspunkt.

Den vanligste formen for fradragsberettiget bidrag er bidrag til ektefelle ved skilsmisse eller formell/faktisk separasjon.

Får skattyter 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, inngår bidraget i standardfradraget. Se for øvrig emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

4.1.2 Betaling via bank som vilkår for fradragsrett

Det er et vilkår for fradrag at ytelsen betales via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, hvis ytelsen utgjør kr 10 000 eller mer i løpet av året. Ved slike løpende eller periodiske ytelser som underholdsbidrag, skal alle betalinger innenfor samme kalenderår knyttet til samme bidragsforpliktelse, ses samlet i forhold til grensen på kr 10 000, jf. sktl. § 6-51 første ledd tredje punktum.

4.1.3 Opplysningsplikt

NAV Innkreving og Statens Innkrevingssentral skal gi opplysninger for hver bidragspliktige som har betalt bidrag via disse institusjonene, se forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. (lignl.). Opplysningene skal omfatte bidrag som er tidfestet i inntektsåret og eventuell gjeld eller tilgodehavende per 1. januar i året etter inntektsåret.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.1.4 Bidrag til berettigede bosatt i utlandet, generelt

Fradrag kan gis, selv om den bidragsberettigede er bosatt i utlandet. Dette gjelder selv om bidraget ikke er skattepliktig inntekt for mottakeren etter vedkommende lands interne skatteregler. Se HRD i Utv. 1970/254 (Rt. 1970/417).

For barnebidrag mv. etter barneloven er det ikke fradragsrett selv om bidraget er skattepliktig inntekt etter det andre landets interne regler.

4.1.5 Bidrag til berettigede bosatt i utlandet, dokumentasjon

Når mottakeren er bosatt i utlandet og ligningsmyndighetene krever sannsynliggjøring av kostnadene, bør det normalt forlanges dokumentasjon som viser at det foreligger bidragsplikt og at beløpene er betalt. Dette gjelder uavhengig av bidragets størrelse.

For ektefelle (separert eller fraskilt) kan det kreves fremlagt attest fra offentlig myndighet om at det foreligger samlivsbrudd, og når samlivet opphørte. Det kan eventuelt kreves at attestene er oversatt til norsk av autorisert translatør, ambassade o.l. (Dette gjelder ikke de nordiske språkene, herunder islandsk og finsk.)

Fradragskravet må kunne dokumenteres ved originaldokumenter som viser at beløpet faktisk er overført til den fraseparerte/fraskilte ektefellen. Innen enkelte kulturer er det uvanlig at kvinner opptrer på egen hånd i økonomisk henseende. Man kan da godta at overføringen skjer til en representant for henne dersom de øvrige konkrete omstendighetene tyder på at det dreier seg om overføring til understøttelse.

Vilkåret om betaling via bank som nevnt i pkt. 4.1.2 gjelder også når mottakeren er bosatt i utlandet.

Ved overføring via bank må banken bekrefte at beløpet er hevet i utlandet. Sjekker eller remisser som skattyter selv har kjøpt, kan ikke godtas. I noen tilfeller er bankoverføring eller lignende med kvittering umulig, eller svært uhensiktsmessig for mottakerne. Annen sannsynliggjøring av overført beløp bør da etter omstendighetene godtas.

Noen bidragspliktige kan ha status som flyktninger, noe som kan attesteres av Utlendingsdirektoratet (UDI). For disse kan det bli nødvendig å fravike krav om dokumentasjon fra hjemlandet, slik at annen sannsynliggjøring trer i stedet.

Også ellers hvis det i det konkrete tilfellet skulle foreligge andre særlige forhold, vil fradrag kunne gis, selv om ikke alle dokumentasjonskrav er oppfylt.

4.2 Ikke fradragsrett

Det er ikke fradragsrett for bidrag

- ytet som barnebidrag eller særtilskudd etter barneloven. Det samme gjelder barnebidrag etter tilsvarende regler i andre lands lovgivning
- ytet under fosterhjems- eller institusjonsopphold etter reglene om oppfostringsbidrag etter barnevernloven
- i form av oppgjør av bidragsgjeld vedrørende barnebidrag, selv om gjelden er oppstått i tiden før 1. oktober 2003, se FIN 21. oktober 2003 i Utv. 2003/1470
- til ektefelle i tilfeller hvor det ikke foreligger samlivsbrudd. (Flytter separerte ektefeller sammen i inntektsåret, er det fradragsrett for underholdsbidrag frem til det tidspunktet de flytter sammen.)
- til ektefelle for det året samlivet opphørte, dersom skattyteren velger å bli lignet i klasse 2 i stedet for klasse 1
- til separert/fraskilt ektefelle regnet fra det tidspunktet de eventuelt har flyttet sammen igjen
- til samboer. Dette gjelder både for meldepliktige og ikke-meldepliktige samboere. Tidligere ektefeller som er skilt og har flyttet sammen uten å gifte seg, er samboere. (Separerte ektefeller som flytter sammen igjen er gift.)
- til foreldre når det ikke er vederlag for motytelse.
- til barn som foreldre etter barneloven § 68 ikke plikter å underholde, f.eks. kontraktsmessig bidrag til voksne barn, se URD (Drammen byrett) 11. november 1981 i Utv. 1981/561.
- til fjernadopterte barn, eller
- som engangsbeløp i stedet for, i tillegg til eller til avløsning av regelmessige bidrag.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Reiseutgifter

Reiseutgifter som separert/fraskilt/ugift far eller mor har hatt i forbindelse med besøk av barn som bor hos den annen av foreldrene, anses som privatutgifter. Utgiftene er ikke fradragsberettigede.

6 Minstefradrag

Mottatt skattepliktig underholdsbidrag regnes med i grunnlaget for minstefradrag etter samme regler som for pensjon, se emnet «Minstefradrag».

Fradragsberettiget underholdsbidrag kan fradras i tillegg til minstefradrag.

7 Tidfesting

Underholdsbidrag skattlegges det året det mottas, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Fradrag gis det året bidraget er betalt, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd annet punktum.

8 Flere kommuner

Skattepliktig mottatt underholdsbidrag skattlegges i bostedskommunen til mottaker.

Ved skatteplikt til flere kommuner er fradragsberettiget underholdsbidrag et fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

9 Tilbakebetaling av underholdsbidrag etter barneloven etter fritak for farskap

Tilbakebetaling/refusjon av barnebidrag etter frikjennelse for farskap er ikke skattepliktig inntekt for mottakeren. Dette gjelder også tilbakebetaling av bidrag som var betalt før 1. oktober 2003 og som var fradragsberettiget i inntekten.

Underskudd

– *Sktl. § 6-3, § 6-41, § 6-90 første ledd bokstav b og fjerde ledd, § 9-7, § 14-6 og § 14-7.*

1 Generelt

Reglene nedenfor om underskudd gjelder bare for alminnelig inntekt. Om fradrag for negativ beregnet personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 8.

Et underskudd kan få virkning for følgende år

– underskuddsåret, ved overføring av underskudd til fradrag i andre inntekter i samme eller i andre kommuner eller i eventuell ektefelles inntekt
– senere år, ved fremføring av underskudd, og
– tidligere år, ved tilbakeføring av underskudd.

Om den midlertidige adgangen visse selskaper hadde til å avregne underskudd for 2008 og 2009 mot alminnelig inntekt for inntektsårene 2006 – 2008 etter sktl. §§ 16-60 til 16-64, se pkt. 5.2.

2 Overføring av årets underskudd

2.1 Utgangspunkt

Når skattyteren i inntektsåret har fradragsberettiget underskudd, kan det kreves fradrag for underskuddet i skattyterens øvrige inntekt samme år, jf. sktl. § 6-3. Dette gjelder selv om underskudd og inntekt er i forskjellige kommuner. Om hvem underskuddet kan føres til fradrag hos, se pkt. 8.

2.2 Hvilke underskudd kan overføres

2.2.1 Generelt

I utgangspunktet kan skattyteren kreve fradrag for ethvert underskudd oppstått samme år. Det er ingen betingelse at underskuddet er oppstått i virksomhet, men underskuddet må skyldes fradragsberettigede kostnader eller tap. Underskudd er ikke

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

fradragsberettiget når aktiviteten det har oppstått i, ikke har økonomisk formål. Nærmere om kravet til økonomisk formål, se emnet «Virksomhet – allment».

2.2.2 Utland

Underskudd i utlandet kommer til fradrag i Norge i den utstrekning underskuddet er fradragsberettiget etter norsk intern rett og eventuell inntekt ikke er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

Når det i overenskomst med fremmed stat er bestemt at inntekt eller gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge (fordelingsmetoden/unntaksmetoden), kommer tilhørende underskudd eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag i inntekt her i landet, se sktl. § 6-3 femte ledd.

Om adgang til fradrag for andel av underskudd i aksjeselskap mv. i lavskatteland (NOKUS) og begrensninger i fradragsretten, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er ikke skattepliktig, jf. § 2-39 i skatteloven. Dette medfører at det heller ikke er fradragsrett for eventuelt underskudd oppstått ved slik aktivitet. Nærmere om skattefritaksbestemmelsen i sktl. § 2-39, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 9. Om avskjæring av fremføringsretten for underskudd oppstått ved slik aktivitet i 2012, se pkt. 5.7.

2.3 Underskudd i kommandittselskap

Om begrensning i retten til å overføre underskudd på kommandittandel til fradrag i annen inntekt, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.3.6.

2.4 Flere kommuner

For personlige skattytere og dødsbo, skal underskudd oppstått i inntektsåret først trekkes fra i andre inntekter skattyteren har i samme kommune, jf. sktl. § 6-3 annet ledd første punktum. Udekket underskudd i en kommune samt underskudd fremført fra tidligere år er et fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

Om fordeling av underskudd i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Fordeling av underskudd er ikke aktuelt for etterskuddspliktige skattytere.

2.5 Rekkefølge ved avregning av underskudd

2.5.1 Generelt

Avregning av underskudd foretas i denne rekkefølgen for personlige skattytere og dødsbo

- overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i samme kommune, jf. sktl. § 6-3 annet ledd første punktum
- overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i andre kommuner (som fordelingsfradrag), jf. sktl. § 6-3 annet ledd annet punktum
- overføring mot ektefellens inntekt i samme år (ved inntekt i flere kommuner som fordelingsfradrag), jf. sktl. § 6-3 tredje ledd
- fremføring av udekket del til avregning mot egen inntekt senere år (som fordelingsfradrag), se sktl. § 6-3 fjerde ledd første punktum, jf. § 14-6 første ledd, og
- fremføring av eventuell rest udekket del mot inntekt hos ektefellen senere år (som fordelingsfradrag), se sktl. § 6-3 tredje og fjerde ledd, jf. § 14-6 første ledd.

Om fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

2.5.2 Flere arter underskudd

Har skattyteren flere arter underskudd som kan overføres til annen inntekt samme år innen rammen av begrensningene, fradras underskuddene i følgende rekkefølge

- årets underskudd i skogbruk, eventuelt etter gjennomsnittsligning, se emnet «Skogbruk»
- andre overførbare underskudd i året utenom underskudd i skogbruk

– fremførbart underskudd oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus på gårdsbruk. Om hvilke overskudd dette kan føres mot, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.3.
– alle andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

3 Fastsetting av årets underskudd til fremføring

Dersom en skattyter etter underskuddsoverføring i andre inntekter samme år, herunder i ektefelles inntekt, totalt sett kommer ut med underskudd, alle kommuner sett under ett, kan underskuddet fremføres til fradrag mot inntekter i de påfølgende årene, med de begrensninger som følger nedenfor, se sktl. § 6-3 fjerde ledd, jf. § 14-6.

Underskuddet til fremføring skal fastsettes for det året underskuddet er oppstått. Har skattyter ikke levert selvangivelse og f.eks. fått inntekten fastsatt til null, vil det ikke være fastsatt noe underskudd for dette året som kan fremføres til senere år. Hvis skattyteren i ettertid sannsynliggjør at det reelt sett har vært et underskudd dette året, blir det spørsmål om den tidligere fastsettingen skal endres. Dette må eventuelt tas opp etter reglene om endring av ligning for underskuddsåret. Se URD (Oslo byrett) av 19. september 1974 i Utv. 1974/437.

Om fastsetting og fremføring av underskudd i kommandittselskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

Følgende fradrag kan ikke bringe alminnelig inntekt under null eller øke et underskudd til fremføring:
– foreldrefradrag, se sktl. § 6-3 fjerde ledd og emnet «Foreldrefradrag»
– særfradrag etter sktl. § 6-80 og § 6-82 og etter overgangsregelen til tidligere § 6-83, se sktl. § 6-3 fjerde ledd
– konsernbidrag, se sktl. § 10-2 første ledd og emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

4 Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel

4.1 Generelt

Udekket underskudd oppstått ved ligningen i et tidligere år kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i senere inntektsår hos samme skattyter og/eller ektefelle, se sktl. § 14-6. Med positiv inntekt menes her alminnelig inntekt etter fradrag for alle årets overførbare underskudd, men før særfradrag etter sktl. § 6-80 og § 6-82 og etter overgangsregelen til tidligere § 6-83. Om begrensninger og bortfall av retten til fremføring, se nedenfor. Om fremføring av skattefradrag for godtgjørelse for aksjeutbytte fra 2005 eller tidligere, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 4.

4.2 Arv og gave - kontinuitetsprinsippet

4.2.1 Generelt

Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker av arv og gave har rett og plikt til å overta arvelaters/givers skatteposisjoner knyttet til de formuesobjekter som overføres, jf. sktl. § 9-7. Sktl. § 9-7 har også regler om kontinuitet for andre skatteposisjoner, herunder underskudd, som overtas ved arv og gave. For underskudd gjelder ulike regler for arve- og gavetilfellene.

Om kontinuitetsprinsippet, se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

4.2.2 Underskudd i arvetilfellene

Dødsbo som lignes som selvstendig skattesubjekt og enearving som overtar boet udelt overtar avdødes underskudd. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle/samboer som overtar boet uskiftet, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

Arving som ved utlodning fra dødsbo overtar avdødes virksomhet, kan overta avdødes underskudd i den grad dette knytter seg til den overtatte virksomheten. Det er et vilkår at vedkommende overtar ansvaret for avdødes gjeld knyttet til denne virksomheten, jf. sktl. 9-7 annet ledd annet og tredje punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Underskudd som ikke er knyttet til avdødes virksomhet, kan overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet når de overtar ansvaret for avdødes gjeld.

4.2.3 Underskudd i gavetilfellene

Gavemottaker kan ikke tre inn i andre skatteposisjoner enn de som er direkte knyttet til gavegjenstanden, med mindre gavemottaker overtar giverens virksomhet. Tilsvarende gjelder ved gavesalg/arveforskudd. Skal mottakeren overta underskudd, er det et vilkår at vedkommende samtidig overtar ansvaret for giverens gjeld i virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd.

4.3 Underskudd som følge av rentebegrensningsregelen

Fremførbart underskudd trekkes fra før det ev. foretas rentebegrensning etter sktl. § 6-41. For skattytere som får rentefradraget begrenset, og hvor rentebegrensningen medfører at alminnelig inntekt blir positiv, kan det ikke kreves fradrag for ytterligere fremførbart underskudd jf. sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Nærmere om rentebegrensningsregelen, se emnet «Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap».

4.4 Konsernbidrag

For selskap som mottar konsernbidrag kan underskudd fremføres til fradrag også mot den delen av inntekten som består av mottatt konsernbidrag.

For det selskapet som yter konsernbidrag skal tidligere års underskudd komme til fradrag før fradrag for konsernbidrag.

4.5 Skjønnsmessig fastsatt inntekt pga. manglende selvangivelse

Det må gis fradrag for tidligere års underskudd selv om årets inntekt fastsettes skjønnsmessig på grunn av manglende selvangivelse.

4.6 Flere kommuner

For personlige skattytere og dødsbo, er fremført underskudd et fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

4.7 Når fradrag skal gis

Formelt er det skattyteren som skal kreve fradrag for tidligere års underskudd.

Underskuddet fremføres mot alminnelig inntekt det første året så langt denne er positiv. Om alminnelig inntekt, se emnet «Alminnelig inntekt». Det er ikke adgang til å utsette fradraget til et senere år. Dette gjelder selv om inntekten er så lav at fradraget for underskudd ikke vil få noen skattevirkning. Dersom skattyter et år unnlater å kreve fradrag for hele eller en del av det fremførbare underskuddet, bortfaller adgangen til å fremføre denne delen av underskuddet til fradrag i senere års inntekt. Skattekontoret må imidlertid gi slikt fradrag uoppfordret når det er oppmerksom på det og vilkårene er oppfylt. Hvis underskuddet ikke har kommet til fradrag i dette tidligere året, må det normalt tillates at ligningen for dette året endres innenfor ligningslovens frister.

Er ikke inntekten stor nok til å dekke underskuddet, skal restunderskuddet komme til fradrag i neste års positive inntekt.

4.8 Rekkefølge for fremføring av underskudd

Har skattyteren fremførbart underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk oppstått i inntekståret 2004 eller tidligere, jf. sktl. § 8-1 tiende ledd, se emnet «Jordbruk – allment», skal dette underskuddet fradras før andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

5 Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring

5.1 Tidsbegrensning

Det er ingen tidsbegrensning for adgangen til fremføring av ikke-benyttet underskudd. Underskudd som i inntektsåret 2005 eller tidligere falt bort som følge av den dagjeldende 10-årsfristen, kan imidlertid ikke fremføres til fradrag.

5.2 Forholdet til reglene om skattefradrag for årets underskudd for 2008 og 2009

Aksjeselskaper mv. hadde for inntektsårene 2008 og 2009 en midlertidig ordning med skattefradrag ved ligningen for årets udekkede underskudd, jf. sktl. §§ 16-60 til 16-64. Fremføringsretten etter sktl. § 14-6 begrenses til den delen av underskudd som ikke har dannet grunnlag for fradrag i skatt etter den midlertidige adgangen til skattefradrag for underskudd i 2008 og 2009 etter sktl. §§ 16-60 til 16-64. Nærmere om den midlertidige ordningen med skattefradrag for udekket underskudd i 2008 og 2009, se Lignings-ABC 2009/10 side 1161 flg. pkt. 7.

5.3 Underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk oppstått i 2004 eller tidligere

Om begrensning i hvilke inntekter underskudd oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus på gårdsbruk kan fremføres i, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.3.

5.4 Skogbruk

Om underskudd fra skogbruk, se pkt. 7.

5.5 Spesielt om underskudd i kommandittselskap

Om tidligere års underskudd i kommandittselskap som ikke er kommet til fradrag i kommandittistens øvrige inntekt pga. fradragsrammen, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

5.6 Utland, generelt

Om underskudd i utlandet, se pkt. 2.2.2.

5.7 Utland, underskudd oppstått i 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet

Underskudd oppstått i inntektsåret 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet som nevnt i sktl. § 2-39, kan ikke fremføres til fradrag i senere års inntekt, se sktl. § 14-6 femte ledd første punktum. Unntaket fra fremføringsretten gjelder likevel ikke den delen av underskuddet som skyldes tap pådratt ved realisasjon av formuesobjekt før 15. juni 2012, se sktl. § 14-6 femte ledd annet punktum. Udekket underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet fra inntektsåret 2011 og tidligere, kan fortsatt fremføres i inntekt skattepliktig i Norge. Nærmere om skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 9.

5.8 Opphør av virksomhet

Begrensningsregelen i sktl. § 14-6 annet ledd om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Underskudd som skriver seg fra en virksomhet som opphørte i 2006 eller senere vil dermed kunne fremføres på vanlig måte. Ubenyttet underskudd som skriver seg fra en virksomhet som opphørte i 2005 eller tidligere, er falt bort. Om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet etter de tidligere reglene, se Lignings-ABC 2005 og tidligere utgaver.

Om tilbakeføring av underskudd i opphørt virksomhet, se pkt. 6.

5.9 Gjeldsforhandling/underhåndsakkord

5.9.1 Generelt

Når gjeldsforhandling er åpnet (etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs) eller når en eller flere av kreditorene helt eller delvis ettergir gjeld (også betinget ettergivelse av gjeld, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.», pkt. 2.2) kan

underskudd for vedkommende inntektsår og tidligere år bare kreves fratrukket for den delen som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet. Det vil si at de samlede fremførbare underskuddene skal reduseres med det beløpet som er ettergitt.

Om at konvertering av fordring til aksjekapital ikke ble likestilt med gjeldsettergivelse for selskapet, se HRD i Utv. 2001/1474 (Rt. 2001/1444). (Skøyen Næringspark AS.) Se også BFU 11/2009 hvor SKD kom til at fremføringsretten for underskudd var i behold hos norsk filial av utenlandsk datterselskap selv om datterselskapets gjeld til utenlandsk morselskap ble konvertert til innbetalt egenkapital.

Foreldelse av gjeld påvirker i utgangspunktet ikke retten til å fremføre underskudd. I enkelte tilfeller kan foreldelse av gjeld etter omstendighetene likevel anses å innebære en gjeldsettergivelse, f.eks. fordi foreldelsen skjer pga. passivitet som skyldes interessefellesskap.

Det gis ikke fradrag for den bortfalte delen av underskuddet, selv om skattyteren senere betaler den ettergitte gjelden.

5.9.2 Deltakerlignet selskap

Gjeldsforhandling/underhåndsakkord i et deltakerlignet selskap, påvirker fremføringsadgangen for deltakere som har fullt personlig ansvar for hele selskapets gjeld eller en brøkdel av denne (ANS, DA, indre selskap og komplementar i kommandittselskap). Det ettergitte gjeldsbeløpet skal fordeles på deltakerne i forhold til deres eierandel i selskapet.

For deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille deltaker) og hvor ansvarskapitalen er fullt innbetalt, vil ettergivelse av selskapets gjeld bare påvirke deltakerens adgang til å fremføre underskudd fra det deltakerlignede selskapet, ikke underskudd som er oppstått utenfor selskapet. Ettergis gjeld slik at kommandittisten ikke trenger å innbetale eventuell rest ansvarskapital, må også underskudd utenfor selskapet reduseres med den rest ansvarskapital som kommandittisten slipper å innbetale.

5.9.3 Ektefeller

Ettergivelse av gjeld som bare den ene ektefellen hefter for, reduserer vedkommendes fremførbare underskudd. Den andre ektefellens underskudd blir ikke påvirket.

5.9.4 Rekkefølge for bortfall

Omfatter skattyters fremførbare underskudd både underskudd oppstått i 2004 eller tidligere ved drift av våningshus på gårdsbruk og annet underskudd, skal underskudd som gjelder våningshuset falle bort først. Om slikt underskudd, se emnet «Jordbruk – allment».

5.9.5 Hvilke år begrensningen gjelder

Fremførbart underskudd fra inntektsår forut for det året gjeldsforhandling åpnes/underhåndsakkord vedtas, skal reduseres med ettergitt gjeld før fremføring mot inntekt i åpnings-/vedtaksåret eller senere år.

Underskudd i åpnings-/vedtaksåret, kan overføres til fradrag i inntekt samme år uten reduksjon. Skal underskudd oppstått i dette året fremføres, må underskuddet reduseres med gjeldsettergivelsen før fremføringen. Dette gjelder selv om deler av underskuddet er oppstått etter tidspunktet for ettergivelsen.

Underskudd oppstått i år etter åpnings-/vedtaksåret skal ikke reduseres med gjeld ettergitt i forbindelse med denne gjeldsforhandlingen/underhåndsakkorden.

5.10 Konkurs

5.10.1 Generelt

Underskudd oppstått i det året konkurs åpnes eller i tidligere år kan bare fremføres helt eller delvis på de vilkårene som er nevnt nedenfor, jf. sktl. § 14-6 tredje ledd.

I den utstrekning konkursdebitor etter bobehandlingens avslutning betaler gjeld (inklusive renter frem til konkursåpningen), gir dette rett til underskuddsfremføring hvis følgende tre vilkår er oppfylt

– Gjelden må være oppstått i det året konkursen er åpnet eller i tidligere år.
– Gjelden må være anmeldt og godkjent i konkursboet. Hvis og så langt det ikke har vært foretatt fordringsprøvelse i boet, må gjelden være anmeldt i boet og kunne dokumenteres.
– Gjelden (eller del av den) må være udekket da bobehandlingen ble avsluttet.

Fremføringsretten for underskuddet oppstått i det året konkurs åpnes eller tidligere år, er begrenset til det beløpet som konkursdebitor betaler av gjeld utenom det som dekkes av boet. Betaling av renter påløpt etter konkursåpningen, gir ikke adgang til fremføring av underskudd oppstått i konkursåret eller tidligere.

Som betaling av gjeld regnes også utlegg til andre udekkede forpliktelser i konkursboet enn kontantgjeld. Det tas ikke hensyn til betaling av gjeld til ektefelle eller egne mindreårige barn.

Den begrensede fremføringsretten gjelder uavhengig av om konkursdebitor betaler gjelden frivillig eller det skjer ved tvangsinndrivelse, f.eks. ved realisasjon av panterettigheter. Er gjelden i utenlandsk valuta, skal betalingen omregnes til norske kroner etter kursen på betalingstidspunktet.

Det er uten betydning om betaling av den udekkede gjelden skjer til andre enn den som var kreditor i konkursboet, fordi kravet senere er overtatt av en annen, f.eks. ved at en garantist har dekket gjelden overfor den opprinnelige kreditoren. Den senere overtagerens krav anses å være den samme gjelden som den opprinnelige. Gjeld som dekkes av garantist anses dekket av konkursdebitor først når han betaler garantisten.

Gjelden kan i utgangspunktet betales med lånte midler. Refinansiering av udekket gjeld ved nytt lån hos samme kreditor, anses likevel ikke som betaling av gjeld i denne forbindelse.

Ettergitt gjeld anses ikke som betalt. Dette gjelder selv om ettergivelsen har gavehensikt.

Fradrag for fremført underskudd skal gis i det året slik gjeld betales. Fradraget gis bare med det beløpet som anses betalt av gjeld som fyller vilkårene og innen rammen av det underskuddet som gjenstår til fremføring. Er det ikke tilstrekkelig inntekt vedkommende år, gis fradraget for det overskytende i det første året det er dekning for underskuddet.

5.10.2 Deltakerlignet selskap

For deltakere med delt ansvar eller begrenset ansvar (DA, kommandittister og stille deltakere), vil selskapets konkurs bare påvirke deltakerens adgang til å fremføre underskudd fra det deltakerlignede selskapet, ikke underskudd som er oppstått utenfor selskapet.

Konkurs i et selskap hvor deltakerne har ubegrenset ansvar for selskapets gjeld (ANS, komplementar i KS), vil normalt medføre at også deltakerne går konkurs. Bare i den utstrekning en deltaker betaler sin forholdsmessige andel av gjelden i selskapet, vil vedkommende ha fremføringsretten i behold.

5.10.3 Ektefeller

Konkurs bare hos den ene ektefellen påvirker ikke fremføringsretten for underskudd oppstått hos den andre ektefellen.

5.10.4 Rekkefølge ved fremføring

Innenfor et år anses betalingen først å dekke underskudd som ikke har noen begrensninger i fremføringsadgangen knyttet til inntektserverv, deretter underskudd oppstått i 2004 eller tidligere ved drift av våningshus på gårdsbruk, se emnet «Jordbruk – allment».

Skattyteren kan velge en annen rekkefølge. Valget kan gjøres for hvert enkelt år uavhengig av rekkefølgen tidligere år.

5.10.5 Hvilke år begrensningen i fremføringsretten gjelder

Begrensningen i fremføringsretten gjelder fremføring av underskudd fra år forut for det året konkursen åpnes mot inntekt i det året konkursen åpnes og i senere år.

Underskudd oppstått i det året konkursen åpnes, kan uten begrensning overføres til fradrag i inntekt samme år. Skal underskudd oppstått i dette året fremføres mot inntekt i senere år, gjelder begrensningen.

Underskudd oppstått i år etter konkursåpningen, kan fremføres uten denne begrensningen. Dette gjelder selv om konkursbehandlingen avsluttes et senere år.

5.11 Endring av eierforhold ved fusjon og fisjon mv.

Retten til fremføring av underskudd kan falle bort ved fusjon, fisjon eller annen transaksjon hvor utnyttelsen av underskuddsposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen, jf. sktl. § 14-90. Nærmere om dette, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 6.

5.12 Underretning om bortfall av underskudd til fremføring

Ligningsmyndighetene må ta opp spørsmålet om begrensning/bortfall av underskuddsfremføringen senest for det første året skattyteren krever underskuddet fremført mot positiv inntekt. Se LRD (Agder) av 27. januar 2003 i Utv. 2003/299 (Trampolin).

6 Tilbakeføring av underskudd

6.1 Hovedregel

Når skattyteren opphører med virksomhet kan underskudd i opphørsåret, som skriver seg fra den opphørte virksomheten og som ikke er dekket av andre inntekter samme år, tilbakeføres til fradrag i inntekten året før opphørsåret, jf. sktl. § 14-7. Underskudd som ikke blir dekket av inntekt dette året, kan i medhold av samme bestemmelse føres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Har skattyteren ved opphør av virksomhet et fremførbart underskudd som er oppstått i året før opphørsåret, og som ikke er dekket av annen inntekt i opphørsåret, kan dette underskuddet tilbakeføres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Det er ikke adgang til ytterligere tilbakeføring.

I stedet for tilbakeføring av underskuddet, kan skattyter velge å fremføre underskuddet til fradrag i inntekt senere år. Skattyter kan også velge å tilbakeføre en del av underskuddet til året før opphørsåret, for eksempel ned til et nivå tilsvarende personfradraget, og fremføre det overskytende. Vil skattyter benytte muligheten til å tilbakeføre underskuddet til to år før opphørsåret, må han imidlertid først avregne underskuddet mot hele inntekten for året før opphørsåret.

Reglene om tilbakeføring av underskudd gjelder tilsvarende når et underskudd står udekket ved oppløsning av et selskap eller en annen skattepliktig innretning. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet er oppstått i eller utenfor virksomhet.

6.2 Unntak, skogbruk

Underskudd i skogbruk kan ikke tilbakeføres.

6.3 Opphør av virksomhet

Om når en virksomhet anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

Opphør av skatteplikt til Norge kan etter omstendighetene anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 første ledd, slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD (Gulating) av 22. september 2004 i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH & Co).

6.4 Hvilke underskudd kan tilbakeføres

Det er bare underskudd i den opphørte virksomheten som kan tilbakeføres. Med underskudd i virksomhet forstås det negative driftsresultatet fastsatt i overensstemmelse med skattelovens regler og medregnet virksomhetens gjeldsrenter. Den delen av underskuddet som skyldes virksomhetens gjeldsrenter kan således også tilbakeføres. Driver skattyter flere virksomheter, skal kostnadene, herunder gjeldsrentene, fordeles i samsvar med hvor de er pådratt. Gjeldsrentene fordeles på grunnlag av en sannsynliggjøring av i hvilken utstrekning de er pådratt i forbindelse med låneopptak til

finansiering av den opphørte virksomheten eller til andre formål, se FIN 28. juni 1987 i Utv. 1987/663.

6.5 Hvilke inntekter kan underskudd tilbakeføres mot

Underskuddet kan tilbakeføres mot skattyterens og eventuell ektefelles inntekt i tilbakeføringsåret. Det er ikke noe krav om at virksomheten underskuddet skriver seg fra, ble drevet i det/de året/årene underskuddet tilbakeføres til.

Underskuddet skal komme til fradrag før særfradrag i tilbakeføringsåret. Skattyter kan imidlertid velge å begrense tilbakeføringen slik at eventuelt særfradrag forblir effektivt, og kreve overskytende beløp til fremføring i senere års inntekt etter sktl. § 14-6.

6.6 Ligningsmessig behandling

Udekket underskudd ved oppløsning av selskap skal tilbakeføres. Det samme gjelder der skattyter ved opphør av virksomhet krever tilbakeføring. Tilbakeføringen gjennomføres ved endring av ligningen for tidligere år, se emnet «Endringssak – endring uten klage». I andre tilfeller fremføres underskudd til senere år etter hovedregelen i sktl. § 14-6 første ledd.

6.7 Rekkefølge ved tilbakeføring av underskudd

Om valget av rekkefølge for overføring av underskudd i den opphørte virksomheten og eventuelle andre underskudd mot inntekt i opphørsåret, se pkt. 2.5.2.

Driver skattyter flere virksomheter og ikke alle opphører, er det bare underskudd i de opphørte virksomhetene som kan tilbakeføres. Skattyter kan velge rekkefølge for avregning av tilbakeføring av flere typer underskudd.

6.8 Dødsfall

Drev avdøde virksomhet, anses dødsfallet i seg selv ikke som opphør av virksomhet i forhold til sktl. § 14-7, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 2.1.3. Virksomheten anses videreført av dødsbo, enearving som overtar boet udelt eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte. Fortsetter virksomheten etter et ev. skifte, anses virksomheten som videreført av den/de arvinger som overtar virksomheten.

Selv om virksomheten ikke skal drives videre etter dødsfallet, må det normalt legges til grunn at virksomheten videreføres av enearving, gjenlevende ektefelle eller dødsboet i en avviklingsperiode.

Hvis virksomheten opphører, kan dødsbo, gjenlevende ektefelle eller enearving som overtok virksomheten, kreve tilbakeføring av underskudd i opphørsåret mot inntekt fra den samme virksomheten i det foregående eller det nest foregående år. Dette gjelder enten virksomhetsinntekten har vært lignet på avdødes hånd eller etterkommerens hånd. Tilsvarende gjelder hvis virksomheten opphører etter at en arving har overtatt virksomheten på skifte.

Eksempel

A driver virksomhet som i år 1 gir et overskudd på 1 000. A dør i år 2. Han etterlater seg arvingene B og C. Virksomheten videreføres av dødsboet. Virksomheten gir i år 2 et overskudd på 800 som lignes på dødsboets hånd i dødsåret (år 2), jf. sktl. § 2-15. B overtar virksomheten på skifte på begynnelsen av år 3, og setter i gang med å avvikle denne. Virksomheten anses opphørt på slutten av år 3. I år 3 gir virksomheten et underskudd på 1 000. B har ingen inntekt å avregne underskuddet mot, og kan kreve underskuddet tilbakeført mot boets inntekt på 800 i år 2. De resterende 200 kan kreves tilbakeført mot avdødes virksomhetsinntekt i år 1.

For arvinger er det et vilkår for videreføring av avdødes underskudd i virksomhet at arvingen overtar avdødes gjeld i den overtatte virksomhet, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd tredje punktum. Overtas ikke gjelden, kan arvingen ikke tilbakeføre underskudd i opphørsåret mot boets eller avdødes inntekt i det foregående eller nest foregående år.

6.9 Gave og gavesalg

Overføring av virksomheten ved gave eller gavesalg anses ikke i seg selv som opphør av virksomhet. Hvis en gavemottaker som har overtatt virksomheten opphører med denne, kan underskuddet tilbakeføres mot gavemottakerens inntekt i det foregående og ev. det nest foregående året. Hvis virksomheten ble drevet av giver i noen av disse årene, kan underskudd ev. også føres mot inntekten i denne virksomheten. I så fall må det foretas endring av ligningen for gavemottakeren.

7 Skogbruk

7.1 Generelt

Skogbruksunderskudd som ikke dekkes av annen inntekt samme år, kan ikke fremføres til fradrag i senere års inntekt, se sktl. § 14-6 første ledd.

Ved opphør av skogbruksnæring, kan underskudd heller ikke tilbakeføres, se sktl. § 14-7 tredje ledd. Dette gjelder ethvert skogbruksunderskudd, så vel årets underskudd når gjennomsnittsligning av skog ikke finner sted, som underskudd fremkommet ved gjennomsnittsligning. Selv om et årsunderskudd ikke blir med i senere gjennomsnittsligning, kan underskuddet ikke gå til fradrag i skattyterens øvrige inntekt senere år.

7.2 Skogbruksunderskudd og andre underskudd samme år

Dersom årets inntekt ikke er stor nok til å dekke samtlige underskudd samt gjeldsrenter og kostnader som ikke knytter seg til noen bestemt inntektskilde, skal skogbruksunderskuddet anses dekket først. Inntekten i samtlige kommuner ses i denne forbindelse under ett.

8 Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos

8.1 Generelt

Underskudd kan i utgangspunktet bare komme til fradrag i inntekt hos samme skattyter.

8.2 Ektefeller

8.2.1 Lignes felles eller særskilt

For ektefeller gjelder reglene om overføring og fremføring av underskudd i første omgang særskilt for hver av dem. Når ektefellene lignes felles eller særskilt, og en av dem har et udekket underskudd, skal underskuddet fradras i den andre ektefelles inntekt i samme år, jf. sktl. § 6-3 tredje ledd. Hvis overføringen av negativ inntekt fører til at den andre ektefellen ikke får inntekt som medfører utligning av skatt, vil denne ikke få effektivt skattefradrag for f.eks. boligsparing for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 eller skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1.

Fremført eller tilbakeført underskudd skal først gå til fradrag i ektefellens egen inntekt. Eventuell udekket rest trekkes fra i den andre ektefellens inntekt.

8.2.2 Lignes atskilt

Ektefeller som lignes hver for seg (atskilt) i det året underskuddet skal føres til fradrag, anses som to selvstendige skattytere.

8.2.3 Endring av ligning

Ved endring av underskudd på grunn av endring av ligning mer enn to år etter inntektsårets utgang, kan endret skatt som følge av at ektefellen ved skatteberegningen har utnyttet en andel av skattyters opprinnelige underskudd, bare tilordnes den av ektefellene som endringen gjelder jf. sktl. § 2-13 annet ledd.

8.3 Barn

8.3.1 16 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret

Årets underskudd og tidligere års underskudd hos barn som er 16 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret, skal i utgangspunktet gå til fradrag i barnets øvrige inntekter, herunder arbeidsinntekter. Eventuelt udekket underskudd fradras hos foreldrene

såfremt vedkommende lignes under ett med barnet, se emnet «Barn og ungdom». Dette gjelder også for særfradrag.

Barnets underskudd fordeles med en halvpart på hver av ektefellene. Underskudd som skyldes overføringer fra en av ektefellene, skal tilordnes denne. Underskudd som tilhører særkullsbarn, tilordnes den ektefellen som er barnets mor eller far. Er ektefellene enige om en annen fordeling, skal denne legges til grunn.

8.3.2 17 år eller eldre

Underskudd hos barn som er 17 år eller eldre i inntektsåret kan ikke kreves fradratt i foreldrenes inntekt. Dette gjelder også fremførbart underskudd oppstått hos barnet før det ble 17 år.

8.4 Konkurs/akkord (gjeldsforhandling)

Konkurs- eller akkorddebitors underskudd kan ikke føres til fradrag i eventuell inntekt hos konkurs- eller akkordbo (gjeldsforhandlingsbo) som er selvstendig skattesubjekt.

8.5 Omdanning av eierform for enkeltpersonforetak eller selskap

Om fradrag for underskudd ved omdanning av eierform for enkeltpersonforetak eller selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

8.6 Boligselskap

Om underskudd i boligselskap, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

8.7 Konsern

Om utnyttelse av underskuddsfradrag innen konsern ved konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

8.8 Fisjon

Om fremføring av underskudd ved fisjon, se emnet «Fisjon – innenlands».

8.9 Fusjon

Om fremføring av underskudd ved fusjon, se emnet «Fusjon – innenlands».

9 Varsel

Varslingsplikten etter lignl. § 8-3 gjelder også når det er et underskudd som fravikes. Se emnet «Varsel».

10 Klage

Klage over fastsetting av underskuddets størrelse må gjelde det inntektsåret underskuddet har oppstått. Klage over at fremføringsadgangen er avskåret/begrenset f.eks. på grunn av ettergivelse av gjeld eller at skattyteren ikke har inntekt av den art underskuddet kan fremføres mot, må fremmes senest for det første året det var anledning til å få fradrag for underskuddet.

11 Beregning av tilleggsskatt ved underskudd

Om beregning av tilleggsskatt i underskuddstilfeller, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 4.9.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utdanning – tilskudd og kostnader

- *Sktl. § 5-11, § 5-15 annet ledd, § 6-1 og § 6-43.*
- *FSFIN § 5-15 B.*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-3-30.*

1 Generelt

Fradragsretten for kostnader til utdanning er forskjellig avhengig av om det gjelder kostnader til å oppnå en bestemt grad/kompetanse eller om det gjelder kostnader til å vedlikeholde en allerede oppnådd grad/kompetanse. Kostnader til å oppnå en bestemt kompetanse eller grad, dvs. grunnutdanning, videreutdanning, spesialisering osv. er som utgangspunkt ikke fradragsberettigede. Dette gjelder både kostnader til egen utdanning og kostnader til forsørgedes utdanning. Det foreligger ikke fradragsrett selv om denne typen utdanning tas som flere korte kurs, kveldskurs ved siden av arbeidet mv.

Kostnader til utdanning kan være fradragsberettigede hvis kostnadene er pådratt for å beholde en stilling som vedkommende allerede har, se pkt. 2.

Det foreligger fradragsrett for kostnader

- til å holde ved like sin utdanning og/eller
- til å holde seg à jour med utviklingen i faget

Om nærmere vilkår for fradragsrett, se pkt. 4.1.

I tillegg foreligger det fradragsrett i enkelte andre tilfeller som er beskrevet nedenfor.

Hvis arbeidsgiver yter lønn/tilskudd til ansattes utdanning, er det regler om skattefritak i FSFIN § 5-15 B. Disse reglene kan anvendes hvis kostnadene ikke er fradragsberettigede etter alminnelige regler, se nærmere under pkt. 7.

Om kostnader til studiereiser, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

2 Fradragsrett for kostnader til utdanning for å fortsette i samme stilling

Personer som har arbeidet i en stilling på grunnlag av en utdanning som var tilstrekkelig ved ansettelsen, men som på grunn av nye kompetansekrav må skaffe seg tilleggsutdanning, kan kreve fradrag for disse kostnadene. Det er imidlertid ikke fradragsrett for kostnader som pådras for å skaffe seg ytterligere kompetanse som var et vilkår for å tiltre stillingen. Om arbeidsgivers dekning av slike kostnader, se likevel pkt. 7.

Fradrag for kostnader som nevnt ovenfor er ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se pkt. 4.1. Dekker arbeidsgiver kostnadene der utdanningen er en forutsetning for å fortsette i stillingen, kan nettometoden anvendes hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Nærmere om disse vilkårene, se pkt. 4.2 og emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

3 Fradragsrett for kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad

Visse kostnader i forbindelse med doktorgrad/lisensiatgrad ved norsk universitet eller høyskole er fradragsberettigede, jf. sktl. § 6-43. Dette vil blant annet omfatte trykkekostnader og reisekostnader i forbindelse med prøven. Dekker arbeidsgiver kostnadene, er dette trekkpliktig og bruttometoden må anvendes, med mindre vilkårene i FSFIN § 5-15 B om arbeidsgiverfinansiert utdanning er oppfylt. Nærmere om disse vilkårene, se pkt. 7.

Fradrag for kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. gis med inntil kr 23 940, begrenset til kr 1 197 per kuvert, dersom høyere kostnader ikke kan dokumenteres, se takseringsreglene § 1-3-30. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner. Fradrag gis i tillegg til minstefradraget. Dekker arbeidsgiver kostnadene, er dette trekkpliktig og bruttometoden må anvendes.

4 Fradragsrett for vedlikehold og/eller ajourhold av utdanning

4.1 Generelt

Kostnader til å holde ved like en utdanning og/eller til å holde seg à jour med utviklingen i faget, er fradragsberettigede hvis skattyteren bruker denne utdanningen til erverv av inntekt. For lønnstakere er det i tillegg en forutsetning at de er i et arbeidsforhold hvor utdanningen er relevant. Det vil f.eks. normalt bare være fradragsrett for kostnader til vedlikehold av et flysertifikat for en person som er yrkesaktiv som flyger.

Om eksamen avlegges eller ikke, har ingen betydning for skattyterens fradragsrett.

Fradraget er i disse tilfellene ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen.

Kostnader direkte knyttet til utdanningen, som f.eks. kostnader til undervisning, eksamensavgift og skolebøker, inngår i minstefradraget, se emnet «Minstefradrag». Om hvilken kategori eventuelle reiser faller inn under, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Om fradrag for arbeidsreiser, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)». Om fradrag for merkostnader til opphold utenfor hjemmet og kostnader til besøksreiser til hjemmet, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

4.2 Nettometoden

Nettometoden kan benyttes for kostnader til ajourhold og vedlikehold når arbeidstaker mottar særskilt godtgjørelse til dekning av bestemte kostnader som følger av utdanningen og beløpet er innrapportert som utgiftsgodtgjørelse. Nettometoden anvendes ikke hvor et beløp er innrapportert som «lønn», selv om skattyter i ettertid påviser å ha hatt fradragsberettigede kostnader. I slike tilfeller skal bruttometoden anvendes. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se ovenfor. Om de særlige reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se nedenfor. Om beskatning etter henholdsvis brutto- og nettometoden, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Underskudd på mottatt godtgjørelse kan trekkes fra i skattyterens øvrige inntekt.

4.3 Eksempler på ajourhold/vedlikehold av utdanning

Ved innføring av ny programvare ved databehandling i en bedrift vil et enkeltstående brukerkurs som ikke fører til at skattyteren kan gjøre andre oppgaver enn han gjorde før kurset, normalt anses som ajourhold. Dersom f.eks. en regnskapsfører tar i bruk et nytt regnskapsprogram eller årsoppgjørsprogram, vil et brukerkurs i den nye programvaren måtte anses som ajourhold.

5 Skattyter mottar lønn og/eller andre skattepliktige ytelser for å studere

5.1 Fra arbeidsgiver

Mottar skattyter lønn og/eller stipend fra arbeidsgiver for å studere, vil de skattemessige forholdene reguleres av reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se FSFIN § 5-15 B og pkt. 7. Permisjon med lønn noen få dager til eksamen og lesedager, regnes ikke som lønn under skolegang, og gir følgelig ikke fradragsrett for kostnader til utdanning. Ved studier som gjennomføres i ferien, kan feriepengene ikke anses som lønn for å studere.

5.2 Fra andre enn arbeidsgiver

Mottar skattyteren en skattepliktig ytelse fra andre enn arbeidsgiver, og det er satt som betingelse at vedkommende gjennomfører en utdanning/kurs mv., vil kostnadene til slik utdanning/kurs mv. være fradragsberettigede etter bruttometoden og innenfor rammen av den mottatte skattepliktige ytelsen. Dette vil f.eks. gjelde for introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere og for arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.

Får skattyteren skattepliktig stipend til dekning av levekostnader fra andre enn arbeidsgiver, behandles dette etter bruttometoden. Stipendet inntektsføres i sin helhet. Skattyter kan imidlertid kreve fradrag for kostnadene til å studere. Kostnader til annet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

enn vedlikehold og ajourhold av utdanningen kan bare fradras innenfor rammen av stipendet. Nærmere om skatteplikt for stipend, se emnet «Stipend».

6 Tilskudd til opplæring og i forbindelse med yrkesrettet attføring

Tiltakspenger mv. under deltakelse i arbeidsrettede tiltak etter forskrift gitt med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 13 er skattefrie, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav b.

7 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

7.1 Generelt

Reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning vil være aktuelle å anvende i de tilfellene hvor reglene om fradragsrett for ajourhold eller vedlikehold av utdanning ikke kan anvendes, jf. pkt. 4, eller hvor utdanningen ikke er et vilkår for å fortsette i stillingen, jf. pkt. 2.

Yter en arbeidsgiver fri utdanning (naturalytelse) som fyller visse vilkår, se nedenfor, er fordelen skattefri.

Mottar en arbeidstaker lønn, godtgjørelse mv. for å gjennomføre en utdanning som fyller visse vilkår, se nedenfor, er denne inntekten bare skattepliktig i den utstrekning den overstiger kostnadene til utdanningen, se imidlertid pkt. 7.8. Dette gjelder selv om det i prinsippet ikke er fradragsrett for disse kostnadene. Dekning av kostnader til reise til undervisningssted er skattepliktig dersom reisen anses som arbeidsreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Fradraget for disse reisene må vurderes etter de vanlige reglene, se ovenfor.

Skattefritaket gjelder både intern utdanning arrangert av arbeidsgiver og ekstern utdanning. Det er skattefritak selv om utdanningen er gjennomført i utlandet. Disse reglene gjelder uavhengig av om utdanningen kan karakteriseres som grunn- eller videreutdanning. F.eks. vil spesialisering for sykepleiere (helsesøster, jordmor mv.) kunne gi skattefritak innenfor mottatt lønn og utgiftsgodtgjørelse.

Hvis kostnadene til utdanningen er høyere enn kostnadsdekningen, kan det ikke kreves fradrag for de overskytende kostnadene, med mindre det gjelder kostnader som er fradragsberettigede etter de vanlige reglene, se ovenfor.

7.2 Fellesvilkår for intern og ekstern utdanning

Skattefritaket for kostnadsdekningen er betinget av at ett av vilkårene nedenfor er oppfylt.

- Utdanningen må gi kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver, se FSFIN § 5-15-12 første ledd bokstav a. Utdanning som i hovedsak tjener skattyters private interesser gir for eksempel ikke rett til skattefritak. Dekning av kostnader til ordinær kjøreopplæring for bil må normalt anses i hovedsak å tjene skattyters private interesser. Dette gjelder selv om skattyteren har behov for å kunne kjøre bil i sitt yrke.
- Utdanningen dekkes i forbindelse med opphør av arbeidsforhold og gir kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver, se FSFIN § 5-15-12 første ledd bokstav b. Skattefritaket er i disse tilfellene begrenset oppad til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp (1,5 G), se FSFIN § 5-15-12 annet ledd.

Dersom hensikten ved oppstart av utdanningen er at arbeidsforholdet skal avsluttes etter endt utdanning, er det bare alternativet i annet strekpunkt ovenfor som er aktuelt.

Vilkårene ovenfor gjelder både for intern og ekstern utdanning. For ekstern utdanning er det tilleggsvilkår, se nedenfor.

7.3 Tilleggsvilkår for ekstern utdanning

For at dekning av kostnadene til utdanning som ikke er intern (ekstern utdanning) skal være skattefri, gjelder følgende tilleggsvilkår

– Utdanningen må være beregnet til normalt å skulle gjennomføres på inntil 4 semestre, maksimalt 20 måneder, ved fulltids studium (normert varighet). Varer utdanningen lengre, er likevel dekning av kostnadene skattefri for de første 4 semestre som dekkes, maksimalt 20 måneder, se FSFIN § 5-15-14 annet ledd.
– For utdanning med varighet over to måneder, må arbeidstakeren ha arbeidet i heltidsstilling hos arbeidsgiver i minst ett år ved oppstart av utdanningen, se FSFIN § 5-15-14 tredje ledd. Dette gjelder selv om utdanningen ble påbegynt hos en tidligere arbeidsgiver. Ved deltidsstilling forlenges kravet til slik arbeidsperiode forholdsmessig. Periode med sykemelding eller permisjon med lønn regnes med i forbindelse med kravet til ett års arbeidsperiode, forutsatt at arbeidstakeren faktisk har arbeidet for den aktuelle arbeidsgiveren direkte forut for fraværet.

Tar arbeidstakeren flere kurs etter hverandre og som hver for seg ligger innenfor tidsgrensen på 4 semestre/20 måneder, vil dekning være skattefri under forutsetning av at kursene ikke bygger på hverandre eller at de alene eller sammen med andre kurs kan lede til en grad, se FSFIN § 5-15-14 annet ledd tredje punktum. I så fall må kursene ses under ett som én utdanning hvor bare dekning av de første 4 semestrene, maksimalt 20 måneder, er skattefri.

Det er den normerte tiden som skal legges til grunn, f.eks. den normerte tiden Lånekassen legger til grunn. Det er uten betydning hvor lang tid utdanningen faktisk tar. Lånekassen legger normalt til grunn at et fulltidsstudium gir 60 studiepoeng per år eller 30 studiepoeng per semester. Et studium som er normert til 120 studiepoeng vil etter dette oppfylle kravet i FSFIN § 5-15-14 annet ledd, om inntil fire semestre eller maksimalt 20 måneders varighet.

Skattefritaket gjelder uavhengig av om arbeidstakeren har fått dekket utdanning av tidligere arbeidsgiver. Om hva som regnes som samme arbeidsgiver, se pkt. 7.5.

7.4 Grensen mellom ekstern og intern utdanning

En utdanning anses som intern når den arrangeres av arbeidsgiver og i det alt vesentligste bare tilbys til arbeidstakere hos denne arbeidsgiveren, se FSFIN § 5-15-13 annet ledd.

Derimot anses det ikke tilstrekkelig at arbeidsgiver bare står for det formelle arrangementet. Kjøper arbeidsgiver et ferdig undervisningsopplegg fra en uavhengig utdanningsinstitusjon og i vesentlig grad benytter eksterne lærekrefter, anses utdanningen ikke som intern, med mindre utdanningen i stor grad er spesialtilpasset arbeidet hos arbeidsgiver.

Utdanningen må i det alt vesentligste bare tilbys arbeidstakere hos denne arbeidsgiveren. Deltar ansatte ved en undervisningsinstitusjon i den normale undervisningen ved institusjonen, anses ikke dette som intern utdanning. Dette gjelder selv om utdanningen arrangeres av arbeidsgiver. I slike tilfeller vil utdanningen også tilbys andre enn de ansatte. På den annen side er det ikke til hinder for at utdanningen anses som intern at den også tilbys til et fåtall andre enn de som er ansatt hos arbeidsgiver. Deltar f.eks. to sivile elever i en ellers militær klasse ved Forsvarets ingeniørhøgskole, vil utdanningen anses som intern for de elevene som er ansatt i Forsvaret.

Er utdanningen arrangert av et annet foretak enn det arbeidstakeren er ansatt i, kan utdanningen på visse vilkår likevel anses arrangert av arbeidsgiver, se pkt. 7.5.

7.5 Samme arbeidsgiver

I forskrift 4. desember 1997 nr. 1255 om fastsettelse, beregning og oppgjør av ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over bestemte grenser (ftrl.) § 3 var det fastsatt en avgrensning for hva som skulle anses som én og samme arbeidsgiver. Forskriften er opphevet fra 1. januar 2009, men den samme avgrensingen er fortsatt gjort gjeldende på dette området, se FSFIN § 5-15-13 annet ledd annet punktum. Ytelser fra flere arbeidsgivere til en arbeidstaker i løpet av inntektsåret skal anses å komme fra samme arbeidsgiver, når ytelsene kommer fra

– selskaper som inngår i et konsern etter aksjelovene § 1-3 eller selskapsloven § 1-2 eller

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap eller
– enkeltpersonforetak og selskaper hvor eieren av enkeltpersonforetaket eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene. Det samme gjelder når de avgiftspliktige ytelsene kommer fra selskaper hvor samme person eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene i selskapet.

Hver kommune og fylkeskommune anses som én arbeidsgiver. En lærer vil f.eks. regnes som ansatt i kommunen og ikke ved den enkelte skole.

For ansatte i staten anses hvert departement med underliggende etater som én arbeidsgiver. Således vil utdanning ved f.eks. Krigsskolen anses å være arrangert av arbeidsgiveren for arbeidstakere i Forsvarsdepartementet og dets underliggende etater, som for eksempel Forsvaret (og vil derfor være intern utdanning).

7.6 Hvilke kostnader som omfattes av ordningen

Om hvilke typer kostnader som er aktuelle, se pkt. 8. Det er som regel de faktiske kostnadene som skal legges til grunn.

For reise mellom bolig og et undervisningssted som skal regnes som fast arbeidssted, gjelder særlige regler. Godtgjørelse for dekning av kostnader til slike reiser er skattepliktig etter bruttometoden. Fradraget for slike reiser skal følge de vanlige reglene for avstandsfradrag. Nærmere om behandlingen av godtgjørelse, og om fradrag for slike reiser, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

I de tilfellene reisen skal klassifiseres som yrkesreise, og skattyter bruker bil på reisen, kan arbeidsgiver utbetale trekkfri bilgodtgjørelse etter satsene i særavtalene for reiser for statens regning, se Skattedirektoratets forskuddssatser for utgiftsgodtgjørelser på tjenestereise.

7.7 Legitimasjonskravene

Det er en forutsetning for skattefritak at
– arbeidstakeren legitimerer kostnadene ved å utarbeide og underskrive en oppgave til arbeidsgiveren over størrelsen og arten av den pådratte kostnaden, og at
– arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utgiftsgodtgjørelsen gir overskudd.

Se FSFIN § 5-15-11 annet ledd.

Utbetaler arbeidsgiveren godtgjørelsen før kostnaden pådras (forskuddsvis), må arbeidstakeren før utbetalingen levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnadene, se FSFIN § 5-15-11 annet ledd siste punktum. Etter at kostnaden er pådratt, må arbeidstakeren snarest levere endelig oppgave til arbeidsgiver.

7.8 Utbetalinger hvor legitimasjonskravene er oppfylt

Er legitimasjonskravene oppfylt, er utbetaling som dekker utdanningskostnadene skattefrie. Dette gjelder også utbetalinger som i utgangspunktet er behandlet som lønn, hvis arbeidsgiveren har foretatt en etterfølgende avregning og lagt dette til grunn ved innrapporteringen.

Nettometoden kan også benyttes i de tilfellene arbeidsgiveren i ettertid utbetaler godtgjørelse som relaterer seg til utdanning i tidligere inntektsår. Foretas utbetalingen før kostnadene pådras, må vilkårene i FSFIN § 5-15-11 annet ledd siste punktum være oppfylt.

7.9 Utbetalinger hvor legitimasjonskravene ikke er oppfylt

Er legitimasjonskravene ikke oppfylt, skal utbetaling som dekker utdanningskostnadene behandles etter bruttometoden. Dette vil si at utbetalingen inntektsføres i sin helhet. «Skattefritaket» gjennomføres ved at skattyteren ved fastsettingen av alminnelig inntekt kan kreve fradrag for utdanningskostnadene. De totale fradragsberettigede kostnadene skal begrenses til mottatt utbetaling. Kostnader til undervisning, eksamensavgift mv., skolebøker og annet materiell knyttet direkte til utdanningen inngår i et eventuelt minstefradrag, se FSFIN § 5-15-11 tredje ledd siste punktum.

Reglene ovenfor gjelder også utbetalinger som er betegnet som utgiftsgodtgjørelse.

7.10 Arbeidsgiver holder fri utdanning/dekker utdanningskostnadene direkte

Holder arbeidsgiver fri utdanning hvor kostnadene ville vært fradragsberettiget etter en vurdering som nevnt ovenfor, eller dekker kostnadene til slik utdanning direkte (naturalytelse), er fordelen ikke skattepliktig.

Dekker arbeidsgiver kostnader til utdanning som ikke omfattes av reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, og som ikke er fradragsberettiget etter andre regler, skal arbeidstakeren fordelsbeskattes. Fordelen settes til hva det ville kostet i eventuelle skolepenger, kjøp av skolebøker mv. for å ta samme type eksamen. Fordelsbeskatningen skal komme i tillegg til beskatning av kontantytelser mv. direkte fra arbeidsgiver til skattyteren.

7.11 Etatsutdanning

Lønn under etatsutdanning som ikke behandles etter reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, likestilles ikke med utgiftsgodtgjørelse og behandles etter bruttometoden. Oppholdstilskudd innrapportert som utgiftsgodtgjørelse, behandles etter nettometoden.

8 Kostnadene

De kostnadene som det vanligvis vil være aktuelt å kreve fradrag for, er

- kostnader til undervisning, f.eks. skolepenger, eksamensavgift, skolebøker o.l. knyttet til studiet
- reisekostnader fra det permanente eller midlertidige bostedet til studiested
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i de tilfellene skattyter på grunn av utdanningen må bo utenfor sitt egentlige hjem, herunder besøksreiser til hjemmet
- kostpris/avskrivning på formuesobjekter brukt i utdanning. Om vilkårene, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 2.3.

9 Tidfesting

Utdanningskostnader som er pådratt for å erverve arbeidsinntekt, tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet». I andre tilfeller fradragsføres kostnadene etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

10 Arbeidsgivers dekning av skolegang for arbeidstakers ektefelle og barn

Arbeidsgivers dekning av kostnader til skolegang for arbeidstakerens ektefelle og barn, er i utgangspunktet skattepliktig fordel for arbeidstakeren. Utbetalingen behandles som lønn.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til skolegang for arbeidstakerens barn i utlandet, se FIN 24. november 1999 i Utv. 1999/1835.

11 Arbeidsgivers fradragsrett

Arbeidsgiver som utbetaler godtgjørelse til, eller dekker kostnader for ansatte i det tidsrommet de gjennomgår utdanning, kurs mv., har normalt krav på fradrag for utbetalingene. Er godtgjørelsen mv. gitt i form av lån som ettergis over et visst antall år, skal fradragsføringen skje i takt med ettergivelsen.

12 Tilbakebetaling

Om tilbakebetaling, se emnet «Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utgangsverdi

– *Sktl. § 5-3.*

1 Hva menes med utgangsverdi

Med «utgangsverdi» menes det beløp en skattyter skal bruke som vederlag, uttaksverdi mv. ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/tap i forbindelse med realisasjon av formuesobjekter, ved utføring av tjenester for andre eller eventuelt som skattepliktig fordel i forbindelse med uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Eksempler på utgangsverdi er salgssum, ekspropriasjonserstatning, skadeserstatning ved full ødeleggelse og uttaksverdi for den som uttaksbeskattes ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring.

Unntaksvis kan utgangsverdien være negativ, f.eks. når en selger betaler kjøperen av en gjenstand for at vedkommende skal ta på seg fremtidige omkostninger ved å ta ansvaret for et formuesobjekt, f.eks. ved å måtte rive ned og fjerne en bygning.

Om inngangsverdi for erververen, se emnet «Inngangsverdi». Om et tilfelle der en inngangsverdi for mottaker ble vurdert uavhengig av utgangsverdien for overdrageren, se HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674) (Viking Supply Ships AS). (Den lignings-messige inngangsverdi på skip og skipsandeler ytet som innskudd ved emisjonen skulle fastsettes til nettoverdien av innskuddene.). Se også pkt. 2.7.2.

2 Realisasjon, herunder salg, ekspropriasjon mv.

2.1 Generelt

Ved realisasjon er utgangsverdien det mottatte vederlag, enten det som mottas er penger eller annen type verdier, f.eks. et formuesobjekt.

Er et formuesobjekt eller en tjeneste overdratt ved fritt salg, ekspropriasjon mv., er utgangsverdien ved overdragelsen blant annet

– kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren eller andre som selgeren har bestemt
– kjøperens overtakelse av selgerens gjeld til andre

Utgangsverdi reduseres med omkostninger knyttet til realisasjonen, f.eks. kostnader til megler, takst mm. Om tilfeller hvor slike omkostninger er pådratt, men hvor realisasjonen ikke gjennomføres, se emnet «Tap» pkt. 3.2.2.

2.2 Vederlag i form av formuesobjekt (bytte, makeskifte)

Når det som mottas som vederlag er noe annet enn penger, f.eks. ved bytte eller makeskifte, utgjør utgangsverdien for det frabyttede formuesobjektet omsetningsverdien av det mottatte formuesobjekt. Omsetningsverdien for det objekt som mottas, fastsettes på tidfestingstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. Dette vil være tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Om dette tidspunktet, se emnet «Eierbegrepet». Når skattyter får eiendomsretten til det tilbyttede objekt anses han å ha fått en ubetinget rett til dette, selv om eiendomsretten til det frabyttede objekt ennå ikke er overført. Utgangsverdien utgjør dermed verdien av det tilbyttede objekt ved overføringen av eiendomsretten til dette. Den annen part har samtidig fått en ubetinget rett til det objektet han skal motta, slik at dette tidspunktet også er avgjørende ved fastsettingen av utgangsverdien for det objekt han skal overføre.

Eksempel

Ivar eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. Eierovergangen for aksjene registreres imidlertid i verdipapirregisteret allerede på avtaletidspunktet. Omsetningsverdien på aksjene og eiendommen var ved avtaleinngåelsen 500. Ved overleveringen av eiendommen har verdien på aksjene sunket til 200, mens verdien på eiendommen har steget til 550.

Siden Berit på avtaletidspunktet har fått eiendomsretten til aksjene, har Ivar dermed fått en ubetinget rett til å bli eier av eiendommen. Vederlaget for aksjene, dvs. eiendommen, må dermed tidfestes på avtaletidspunktet. Berits utgangsverdi for eiendommen utgjør dermed

aksjenes verdi på avtaletidspunktet som er 500. Ivar har på avtaletidspunktet gitt fra seg eiendomsretten til aksjene, og har dermed fått en ubetinget rett til vederlaget, dvs. eiendommen. Ivars utgangsverdi for aksjene utgjør da eiendommens verdi på avtaletidspunktet, som er 500.

Går derimot avtalen ut på at eierovergangen for aksjene først skal registreres i verdipapirregisteret samtidig med at eiendommen overleveres, vil ingen av partene ha fått en ubetinget rett til vederlaget før overleveringen/registreringen. Ivars utgangsverdi for aksjene blir da 550, mens Berits utgangsverdi for eiendommen blir 200.

Ved uttaksbeskatning er utgangsverdien omsetningsverdien av det uttatte formuesobjekt eller tjeneste på uttakstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 tredje ledd.

2.3 Overtakelse av løpende inntekt/kostnad

For det objekt som skal overdras, for eksempel en fast eiendom, vil det ofte knytte seg inntekter eller kostnader som betales løpende. Dette kan være leieinntekter, leiekostnader, festeavgift, kommunale avgifter mv. Forfallstidspunktet for slike inntekter/kostnader vil ofte ikke falle sammen med tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Inntektene/kostnadene kan være betalt forskuddsvis eller etterskuddsvis. I slike tilfeller vil selger og kjøper ofte gjøre opp for dette seg i mellom ved reduksjon eller økning av det samlede oppgjøret.

Avregninger som nevnt ovenfor skal ikke påvirke utgangsverdien. Har selger mottatt løpende avkastning forskuddsvis fra tredjemann og redusert salgssummen med dette, må salgssummen således økes med dette beløp ved fastsettingen av utgangsverdien. Tilsvarende må salgssummen reduseres med forskuddsbetalte kostnader som selger har betalt og som har øket salgssummen.

Selgeren kan ha til gode avkastning fra tiden forut for overdragelsen fordi betaling av slike inntekter skjer etterskuddsvis. Dersom salgssummen er øket med dette, må salgssummen reduseres tilsvarende. Hvis selgeren har betalt kostnader etterskuddsvis, må det på tilsvarende måte korrigeres for kostnader som er påløpt i tiden før overdragelsen og som har kommet til reduksjon i salgssummen.

Om behandling av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se emnet «Verdipapirer».

2.4 Kredittsalg

Om behandling av kredittsalg der rentene inngår i salgssummen uten å være spesifisert, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.3.

2.5 Særlige regler for utgangsverdi ved bruk av opsjon (innløsning)

Om fastsetting av utgangsverdi for opsjon ved bruk av opsjonen, se emnene om finansielle instrumenter.

2.6 Fremmed valuta

Ved salg av formuesobjekt hvor salgssummen er avtalt i fremmed valuta, skal utgangsverdien omregnes til norske kroner etter kursen på leveringstidspunktet selv om salgssummen ikke er mottatt. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferansen behandles etter reglene for valutagevinst/tap, se emnet «Valutagevinst/-tap». Delbetaling av salgssummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

2.7 Pensjon/livrenter

2.7.1 Periodiske ytelser

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon o.l. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes ikke med i utgangsverdien. (Selger blir skattlagt etter hvert for de årlige ytelser.)

Ved mottak av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon eller utgangsverdi med avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det må da vurderes konkret om forholdet reelt har karakter av pensjon eller er en blandet ordning.

Så langt ytelsene ikke er pensjon for selger, inngår de i utgangsverdien. Yter kjøper vederlag i form av premieinnbetaling til livrente, anses det som er innbetalt som inngangsverdi for kjøper og utgangsverdi for selger. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser. Selger beskattes for årlige ytelser på livrenten, men ikke for den del som er tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. sktl. § 5-41 første ledd).

Om grensen mellom pensjon og vederlag, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.6.

2.7.2 Avløsning av pensjon mv. med et engangsbeløp

Engangs- og avløsningsbeløp for pensjon mv. skal ikke legges til utgangsverdien. Slike beløp vil være skattepliktige etter sktl. § 5-40 annet ledd.

2.8 Kårlføderåd

Ved overdragelse av eiendom skal den kapitaliserte verdi av kår, føderåd o.l. som selger betinger seg, ikke regnes som en del av utgangsverdien. Dette gjelder også for jordbrukseiendom.

2.9 Borett mv.

Det gjøres ikke tillegg i utgangsverdien for borett eller annen bruksrett som selgeren betinget seg (holdt tilbake) ved salget, se URD 3. juli 1972 (Oslo byrett) i Utv. 1972/339 og FIN 30. april og 8. mai 1981 i Utv. 1981/341.

2.10 Ettergivelse av salgssum

Ettergivelse av hele eller deler av salgssummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke utgangsverdien. Ettergivelsen behandles etter reglene om tap på fordringer. Om eventuelt tapsfradrag, se emnet «Fordringer».

2.11 Rabatter mv.

Utgangsverdi er den faktiske salgssum etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

2.12 Ulempeerstatning

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeerstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Slik ulempeerstatning anses ikke som utgangsverdi for den delen av eiendommen som er ekspropriert, men skal redusere inngangsverdien for den gjenværende del av eiendommen, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

Vederlag vedrørende den eksproprierte del av eiendommen, benevnt som ulempeerstatning, er en del av utgangsverdien.

2.13 Betingelser knyttet til salgssummens størrelse

Er salgssummens størrelse avhengig av fremtidig uviss begivenhet, skal en i salgsåret legge til grunn som utgangsverdi det som selgeren har en ubetinget rett til. En eventuell økning eller reduksjon av salgssummen tillegges/fradras i utgangsverdien i det inntektsåret det er konstatert om salgssummen skal økes eller reduseres.

2.14 Medarvingers rett til del av salgssum

I enkelte tilfeller ble det den gangen selgeren ervervet eiendommen, satt som vilkår at medarvinger ved en senere realisasjon skulle ha en andel av salgssummen. Ved gevinstberegningen, skal medarvingenes andel av salgssummen ikke regnes som utgangsverdi for selgeren. Se for øvrig FIN 4. juni 1980 i Utv. 1980/628.

3 Skadet formuesobjekt

Total skade anses som realisasjon og den skadeserstatning som eieren mottar behandles som utgangsverdi. Dette gjelder uavhengig av om erstatning utbetales av skadevolder eller av andre f.eks. et forsikringsselskap.

Ved delvis skade, behandles ikke erstatningen som utgangsverdi idet formuesobjektet ikke anses å være realisert. Om behandling av slik erstatning, se emnet «Skadeserstatning».

4 Interessefellesskap

4.1 Generelt

Om eventuell skjønnsmessig fastsetting av utgangsverdi ved salg mellom parter med interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse».

4.2 Tingsinnskudd i selskap (AS og ANS mv.)

Om skjønnsmessig fastsetting av utgangsverdien for formuesobjekt som overdras vederlagsfritt eller til underpris til selskap som overdrageren er eier av eller medeier i, se FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624. Dette kan være et aksjeselskap som skattyter eier aksjer i eller et deltakerlignet selskap hvor skattyter er deltaker.

Overdrar skattyter formuesobjekt til slikt selskap mot å få aksjer/andel i selskapet, er utgangsverdien for formuesobjektet i utgangspunktet omsetningsverdien for de mottatte aksjer/andeler, se f.eks. FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183. Skjer overdragelsen i forbindelse med stifting av selskapet, vil aksjeverdien/andelsverdien normalt være lik verdien av det objekt som overdras, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064.

Skjer overdragelsen til et bestående selskap og verdien av de mottatte aksjer/andeler er mindre enn omsetningsverdien for formuesobjektet, vil utgangsverdien kunne settes skjønnsmessig, se ovenfor.

5 Gave, salg til underpris

Utgangsverdi for formuesobjekt overdratt til underpris er det faktisk mottatte vederlag, herunder mottakers overtakelse av overdragerens gjeld. Om begrensning av rett til fradrag for tap ved gavesalg, se emnet «Tap».

Ved overdragelse av formuesobjekter i virksomhet mot delvis vederlag (gavesalg) til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 eller 2, kan overdrager velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la mottakeren overta skatteposisjonene knyttet til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Det er også et vilkår for å unnlate skatteoppgjør at mottakeren overtar hele eller deler av overdragerens virksomhet.

Ved gave eller salg til underpris kan det være aktuelt med uttaksbeskatning hos giver/selger. Om vilkår og fremgangsmåte ved uttaksbeskatning, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Hvor overdrageren kan velge å unnlate å la seg gevinstbeskatte, vil det heller ikke være grunnlag for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.3.

6 Flere objekter overdratt under ett

6.1 Generelt

Er vederlaget fastsatt under ett ved salg av flere formuesobjekter, må dette fordeles mellom objektene såfremt dette har betydning for skattleggingen. Fordeling foretas forholdsmessig, som hovedregel på grunnlag av objektenes omsetningsverdi ved salget. Om unntak vedrørende fast eiendom, se nedenfor.

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av partenes fordeling.

6.2 Fast eiendom

6.2.1 Generelt

Samlet utgangsverdi ved salg av fast eiendom fordeles på bygning og tomt etter omsetningsverdier. Det samme gjelder ved fordeling av utgangsverdien mellom bygg og faste tekniske installasjoner.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utgangsverdi ved salg av bygning fordeles på de enkelte deler av bygningen dersom det har betydning for ligningen. Fordeling foretas forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte deler, sml. sktl. § 14-41 annet ledd.

Om fordeling av salgsvederlag ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom til nære slektninger, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.3.

6.2.2 Seksjonert eiendom

For seksjonert bygg, fordeles utgangsverdien for tomten på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøk som er fastsatt for tomtefordelingen ved seksjoneringen.

Et bygg anses seksjonert i vedkommende inntektsår når tillatelse til seksjonering er gitt innen inntektsårets utgang. Ligningsmyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

6.3 Underpris ved gavesalg

Underpris ved gavesalg skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er solgt under ett, selv om underprisen er tilordnet spesielle eiendeler i kjøpekontrakten.

6.4 Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)

Det forekommer overdragelser av foretak hvor salget kombineres med sterk regulering av tidligere eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet. Etter en helhetsvurdering kan det være at deler av vederlaget, som i formen er vederlag for foretaket, for noen del må klassifiseres skattemessig som forskudd på arbeidsvederlag, istedenfor vederlag for foretaket. (Forskudd på arbeidsvederlag vil i tilfelle være skatte- og avgiftspliktig som lønn etter kontantprinsippet selv om arbeidet ennå ikke er utført.) Se nærmere i emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.7.2.

7 Flere salg til samme kjøper

Selges flere formuesobjekter fra samme selger til samme kjøper i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlag slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de solgte formuesobjekter. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

Utgiftsgodtgjørelse

- *Sktl. § 5-11.*
- *FSFIN § 5-11 .*
- *Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) § 1-2-7.*

1 Generelt

Utgiftsgodtgjørelser er godtgjørelser som en arbeids- eller oppdragsgiver utbetaler, normalt i penger, til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv, se sktl. § 5-11 første ledd.

Utgiftsgodtgjørelser dekker normalt bare kostnader som er fradragsberettigede, men kan i tillegg inneholde arbeidsvederlag.

Utlegg som arbeidstaker har på vegne av arbeidsgiver, og som refunderes av arbeidsgiver på grunnlag av originalbilag, anses som ordinære driftskostnader, og ikke som utgiftsgodtgjørelse.

Om naturalytelser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Nedenfor behandles de generelle reglene for utgiftsgodtgjørelser. Nærmere om behandlingen av de enkelte typene utgiftsgodtgjørelser, se vedkommende emner.

2 Inntektsligning av mottakeren

2.1 Næringsdrivende

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales til næringsdrivende skal inntektsføres med bruttobeløp i regnskapet når utgiftsgodtgjørelsen gjelder virksomheten eller bruk av virksomhetens driftsmidler mv. til formål utenfor virksomheten, f.eks. bil som er driftsmiddel. Utgiftsgodtgjørelser som ikke vedrører virksomheten eller virksomhetens driftsmidler, behandles på samme måte som utgiftsgodtgjørelser til arbeidstakere, se nedenfor.

2.2 Arbeidstakere o.l.

2.2.1 Generelt

Med utgiftsgodtgjørelse i arbeidsforhold menes ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag, verv mv., jf. sktl. § 5-11 første ledd.

Som utgiftsgodtgjørelse anses bare godtgjørelser som er knyttet opp mot og vurdert i forhold til kostnader i forbindelse med utførelsen av arbeidet. Andre typer godtgjørelser anses fullt ut som lønn og kan ikke i ettertid splittes opp i en lønnsdel og en utgiftsgodtgjørelsesdel. Dette gjelder selv om arbeidstaker har dekket kostnader i forbindelse med arbeidet. Ofte vil dette være en aktuell problemstilling ved provisjonsavlønning.

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales lønnstakere o.l. skal enten lignes etter

– nettometoden, eller
– bruttometoden,

se sktl. § 5-11 annet ledd og nedenfor. Dette gjelder både ved fastsetting av alminnelig inntekt og personinntekt.

Reglene om behandling av utgiftsgodtgjørelse i forhold til arbeidsgiveravgift er annerledes, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

2.2.2 Nettometoden

Nettometoden for godtgjørelser innebærer at brutto godtgjørelse sammenholdes med de fradragsberettigede kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke. Bare eventuelt overskudd eller underskudd tas med i selvangivelsen. Eventuelt overskudd behandles som lønn. Eventuelt underskudd inngår i minstefradraget dersom kostnadene er av den arten som inngår. Behandlingen ved ligningen er uavhengig av om det foreligger trekkplikt etter bestemmelsene om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Nettometoden brukes på godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelsen av arbeid. Nettometoden brukes også i visse andre tilfeller, f.eks. på godtgjørelser til dekning av pendleres merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Om når nettometoden kan brukes på andre typer godtgjørelser enn de som etter loven er definert som utgiftsgodtgjørelser, se de øvrige emnene i Lignings-ABC hvor vedkommende type kostnad er behandlet.

Nettometoden kan ikke brukes på utbetalinger som av arbeidsgiveren er klassifisert som lønn.

Nettometoden gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji ved pendleropphold utenfor hjemmet og besøksreise til hjemmet, dersom skattyter får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, jf. FSFIN § 5-11-1 annet ledd. Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. (Skattyteren får ikke fradrag for kostnadene i tillegg til standardfradraget.) Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer med begrenset skatteplikt. Om standardfradrag for øvrig, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

2.2.3 Bruttometoden

Bruttometoden for godtgjørelser innebærer at brutto godtgjørelse inntektsføres i selvangivelsen og inngår i grunnlaget for minstefradraget. Skattyteren må kreve fradrag for kostnadene på vanlig måte. Kostnadene inngår i minstefradraget dersom de er av en slik art. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bruttometoden brukes som hovedregel på godtgjørelser til dekning av mottakerens private kostnader eller kostnader som ikke er pådratt i direkte forbindelse med utførelse av arbeidet. Det samme gjelder for refusjon av slike kostnader. Enkelte slike kostnader kan være fradragsberettigede, for eksempel fagforeningskontingent eller reise mellom hjem og arbeidssted. Godtgjørelser som dekker slike kostnader behandles normalt etter bruttometoden, dvs. helt ut som lønn i alle sammenhenger.

Om tilfeller der nettometoden likevel kan brukes, se ovenfor.

2.3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

2.3.1 Agenthonorar ved spillerovergang

Om behandling av kjøpende klubbs dekning av agenthonorar ved spillerovergang, se emnet «Idrett», pkt. 4.2.3.

2.3.2 Arbeidsreise, hovedregel

Om behandling av godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.

2.3.3 Besøksreise til hjemmet

Godtgjørelse til dekning av-, eller refusjon av fradragsberettigede kostnader til besøksreise til hjemmet, behandles etter nettometoden. For skattytere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for samme inntektsår, behandles slike ytelser likevel etter bruttometoden.

Om hvilke kostnader som kan avregnes mot godtgjørelsen, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

Om besøksreise til hjem i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.4.

Om besøksreise ved arbeidsopphold utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

2.3.4 Briller

Godtgjørelse til dekning av kostnader til spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm, hvor behovet for slike briller er godtgjort av lege/optiker, behandles etter nettometoden.

2.3.5 Doktor-/lisensiatgrad

Om arbeidsgivers dekning av fradragsberettigede kostnader etter sktl. § 6-43 vedrørende doktor- eller lisensiatgrad, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader», pkt. 3.

2.3.6 Flyttegodtgjørelse

Om behandling av flyttegodtgjørelse, se emnet «Flyttekostnader», pkt. 3.

2.3.7 Kontingenter

Når arbeidsgiver dekker arbeidstakers kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, anses dette normalt som dekning av en privat kostnad. Det samme gjelder arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kostnader til deltakelse i kurs mv. i regi av fagforening, se LRD 4. desember 2013 (Gulating) i Utv. 2014/10. Arbeidsgivers dekning av private kostnader skal følge bruttometoden, det vil si at dekningen behandles som lønn i alle sammenhenger. Den ansatte vil bli skattlagt for fordelen, og arbeidsgiver vil få fradrag for kontingenten som vanlig lønnskostnad. Nærmere om dette, se FIN 20. november 2003 i Utv. 2004/80. Unntaksvis kan arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kontingenter være skattefri dersom medlemskapet er pålagt i arbeidsavtale, se FIN 18. juni 2007 i Utv. 2007/1256.

2.3.8 Merkostnader til kost og losji ved å bo utenfor hjemmet

Om behandling av godtgjørelse til dekning av kost og losji ved å bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.

Om utenlandske arbeidstakere, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 11.2.

Om arbeidsopphold utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

2.3.9 Privatreiser/yrkesreiser

Om dekning av kostnader til privatreiser, herunder merkostnader som følge av uforutsette omstendigheter, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.6. Om dekning av kostnader til utvidet opphold ved yrkesreiser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.7.

2.3.10 Styreansvarsforsikring

Selskapets dekning av styremedlems forsikringspremie knyttet til erstatningsansvar etter asl./asal. § 17-1, skal behandles etter nettometoden.

2.3.11 Godtgjørelse uten kostnadsfradrag

Mottar en lønnstaker godtgjørelse uten selv å ha kostnader, skal hele godtgjørelsen regnes som overskudd når betingelsene for øvrig foreligger. Dette gjelder f.eks. dersom en lønnstaker som har fri bil fra sin arbeidsgiver, mottar bilgodtgjørelse fra andre.

2.3.12 Utdanningskostnader

Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers utdanningskostnader, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

2.3.13 Verktøyhold

Når skattyteren har mottatt tariffestet godtgjørelse for verktøyhold, anses denne vanligvis ikke å gi overskudd. Se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd.

3 Arbeidsgiveravgift og trekkplikt

Etter ftrl. § 23-2 tredje ledd skal arbeidsgiveravgift som hovedregel beregnes av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning de er trekkpliktige. Se for øvrig emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

Utland – allment om skatteavtaler

- *Sktl. § 2-37 første ledd.*
- *Lov 28. juli 1949 nr. 15. om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.*

1 Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge må en

- først undersøke om det foreligger hjemmel for beskatning i Norge etter norsk intern rett, og
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med den annen stat, og i så fall om denne begrenser retten til beskatning av den formue eller inntekt saken gjelder og i tilfelle hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning. Skatteavtalen gir ikke hjemmel for skattlegging. Den kan bare innskrenke skatteplikten etter norsk internrett

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter norsk internrett.

For person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet (og ikke i Norge etter norsk internrett) er det den staten hvor skattyter er bosatt/hjemmehørende som skal sørge for at det ikke skjer en dobbeltbeskatning av inntekt som kan beskattes i Norge etter norsk internrett og skatteavtalen.

For person bosatt/selskap hjemmehørende både i utlandet og i Norge etter begge staters interne rett, skal unngåelse av dobbeltbeskatning skje i den staten personen anses bosatt/selskapet anses hjemmehørende etter skatteavtalen.

Om unngåelse av dobbeltbeskatning for person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Med unntak av den nordiske skatteavtalen (NSA) er de skatteavtaler Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og en annen stat. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer. Det er viktig å undersøke om det foreligger protokoller som er inngått enten samtidig med skatteavtalen eller i ettertid, som medfører endringer i de enkelte bestemmelser. Om det er inngått tilleggsprotokoller vil fremgå av oversikten over skatteavtaler. Se nærmere pkt. 7.2.

2 Folketrygd

Om avtaler (sosialkonvensjoner og EØS-regler) som regulerer trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

3 Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene

3.1 Generelt

Skatteavtalen regulerer hvilken stat som kan beskatte en inntekts- eller formuespost.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å foreta forskuddstrekk, gi opplysninger (herunder lønns- og trekkoppgaver), levere selvangivelse mv. Utenlandske skattyteres/arbeidsgiveres plikt til å gi opplysninger til norske myndigheter må således vurderes ut fra norske internrettslige regler.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å svare trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, se for øvrig emnene «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng» og «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

3.2 Utveksling av opplysninger mellom skattemyndigheter

Bestemmelser om utveksling av opplysninger med andre staters skattemyndigheter finnes enten i skatteavtalen eller i særskilte avtaler. Norske skattemyndigheter kan utveksle opplysninger med andre lands skattemyndigheter etter anmodning, spontant og automatisk.

Opplysninger som fremmede lands skattemyndigheter ber om i Norge, skal innhentes av norske skattemyndigheter i overensstemmelse med norsk lovgivning. All utveksling av opplysninger med utenlandske skattemyndigheter på anmodning og spontant skal foregå gjennom Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller Skattedirektoratet. Automatisk utveksling av opplysninger skal foregå gjennom Skattedirektoratet. Om forholdet til taushetsplikt, se emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.5.68.

3.3 Den nordiske trekkavtalen

Den nordiske trekkavtalen regulerer i hvilket land arbeidsgiveren plikter å innbetale forskuddstrekk når en arbeidstaker som er bosatt i en nordisk stat, utfører arbeid i en annen nordisk stat eller på denne stats kontinentalsokkel. Adgangen til å kreve gjennomført forskuddstrekk er søkt lagt til den stat som mest sannsynlig vil kunne skattlegge inntekten etter skatteavtalen. Trekkavtalen inneholder også bestemmelser om overføring av forskuddstrekk fra en stat til en annen stat når sistnevnte stat tilkommer beskatningsretten.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4 Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel

For å gjøre fremstillingen enklest mulig brukes den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel i Lignings-ABC, både fordi den i det alt vesentligste bygger på OECDs mønsteravtale og fordi den fremstår som representativ for de fleste av de avtalene Norge har inngått med industristater, selv om den er inngått mellom flere enn to stater.

En bør være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Lignings-ABC. Bare unntaksvis er slike avvik nevnt. I det konkrete tilfelle er det derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

5 Skatteavtalens virkeområde

5.1 Hvilke skatter som omfattes

Det er i hver enkelt skatteavtale regnet opp hvilke skatter/avgifter avtalen får anvendelse for. Hvis en type skatt/avgift ikke omfattes av avtalen, vil utligningen av denne skatt/avgift kunne gjennomføres fullt ut etter intern rett.

Eksempelvis omfatter NSA følgende norske skatter (jf. art. 2 nr. 3 e)

- inntekts- og formuesskatt til staten (herunder toppskatt og fellesskatt)
- inntekts- og formuesskatt til kommunene
- inntektsskatt til fylkene
- skatt i henhold til petroleumsskatteloven
- skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift er ikke omfattet av skatteavtalene. I EØS-avtalens art. 29, Rådsforordning (EF) 883/2004, samt inngåtte sosialkonvensjoner er det nærmere regulert i hvilken stat det skal betales sosiale avgifter, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

5.2 Geografisk virkeområde

5.2.1 Generelt

Skatteavtalene angir det geografiske området avtalen skal gis anvendelse på. Ifølge NSA art. 3 nr. 1 a betyr uttrykket «kontraherende stat» Danmark, Finland, Færøyene, Island, Norge og Sverige. Uttrykket omfatter også landenes sjøterritorier. Avtalen gjelder ikke for Svalbard (herunder Bjørnøya), Jan Mayen og de norske biland utenfor Europa.

5.2.2 Kontinentalsokkelen

I de fleste avtaler Norge har inngått etter 1965 sies det uttrykkelig at avtalene gjelder for kontinentalsokkelen, se NSA art. 3 nr. l a. I en del eldre avtaler er det ikke sagt noe om dette, se f.eks. avtalen med Egypt. Det er antatt at slike avtaler ikke gjelder på kontinentalsokkelen. Også i enkelte senere inngåtte avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med Sveits og Ungarn.

5.3 Skattesubjektet

NSA art. l, jf. art. 3 og 4, fastsetter at avtalen får anvendelse på fysiske og juridiske personer som er bosatt/hjemmehørende i en eller flere av de kontraherende stater.

Om når en person skal anses bosatt eller et selskap mv. skal anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

6 Formue/inntekt

Om avtalens bestemmelser for formue og inntekt, se emnene «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.» og «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

7 Skatteavtaler mellom Norge og andre stater

7.1 Generelt

Oversikten nedenfor er à jour per 12. november 2015. Opplysninger og uttalelser om skatteavtalene finnes på Finansdepartementets hjemmeside på www.fin.dep.no.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kodeforklaring

Statuskode 0	Avtaler opphørt.
Statuskode 1	Avtaler i kraft.
Statuskode 2	Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt i kraft.
Statuskode 3	Pågående forhandlinger om inngåelse av avtale/revisjon (helt eller delvis) av eksisterende avtale.

7.2 Alminnelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse, med dato for undertegning og ikrafttredelse

Land/Undertegning	Status	I kraft	Publisert
Albania 14.10.98	1	13.08.99	St.prp. nr. 36 (98-99)
Argentina 08.10.97	1	30.11.01	St.prp. nr. 31 (97-98)
Aserbajdsjan 24.04.96	1	20.09.96	St.prp. nr. 68 (95-96)
Australia 08.08.06	1	12.09.07	St.prp. nr. 85 (05-06)
Bangladesh 15.09.04	1	22.12.05	St.prp. nr. 77 (04-05)
Barbados 15.11.90	1	30.07.91	St.prp. nr. 55 (90-91)
Tilleggsprotokoll 03.11.11	1	01.06.12	Prop. 38 S (11-12)
Belgia 14.04.88	1	04.10.91	St.prp. nr. 18 (88-89)
Tilleggsprotokoll 10.09.09	1	19.07.13	Prop. 35 S (09-10)
Ny avtale 23.04.14	2		Prop. 100 S (13-14)
Benin 29.05.79	1	24.06.82	St.prp. nr. 62 (79-80)
Bonaire 13.11.89	1e)	17.12.90	Noteveksling 20.08.08
Bonaire 10.09.09	1	01.09.11	
Bosnia Hercegovina	1 b)		
Brasil 21.08.80	1	26.11.81	St.prp. nr. 140 (80-81)
Tilleggsprotokoll 20.02.14	2		Prop. 136 S (13-14)
Bulgaria 01.03.88	1	01.04.89	St.prp. nr. 21 (88-89)
Ny avtale 22.07.14	1	30.07.15(virkning fra 01.01.16)	Prop. 137 S (13-14)
Canada 12.07.02	1	19.12.02	St.prp. nr. 12 (02-03)
Chile 26.10.01	1	22.07.03	St.prp. nr. 33 (01-02)
Curacao 13.11.89	1e)	17.12.90	
Tilleggsprotokoll 10.09.09	1	01.09.11	
Danmark: Nordiske land			
Egypt 20.10.64	1	30.07.65	St.prp. nr. 57 (64-65)
Ny avtale	3		
Elfenbenskysten 15.02.78	1	25.01.80	St.prp. nr. 100 (77-78)
Estland 14.05.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 90 (92-93)
Filippinene 09.07.87	1	23.10.97	St.prp. nr. 77 (87-88)
Tilleggsprotokoll 22.05.89	1	23.10.97	St.prp. nr. 124 (88-89)
Finland: Nordiske land			

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Frankrike 19.12.80	1	10.09.81	St.prp. nr. 138 (80-81)
Tilleggsprotokoll 14.11.84	1	01.10.85	St.prp. nr. 82 (84-85)
Tilleggsprotokoll 07.04.95	1	01.09.96	St.prp. nr. 65 (94-95)
Tilleggsprotokoll 16.09.99	1	01.12.02	St.prp. nr. 3 (99-00)
Færøyene: Nordiske land			
Gambia 27.04.94	1	20.03.97	St.prp. nr. 64 (93-94)
Georgia10.11.11	1	23.07.12	Prop. 62 S (11-12)
Grønland 04.08.05	1	21.12.05	St.prp. nr. 78 (04-05)
Hellas 27.04.88	1 a)	16.09.91	St.prp. nr. 55 (89-90)
India 02.02.11	1	20.12.11	Prop. 140 S (10-11)
Indonesia 19.07.88	1	16.05.90	St.prp. nr. 9 (89-90)
Irland 22.11.00	1	27.11.01	St.prp. nr. 33 (00-01)
Island: Nordiske land			
Israel 02.11.66	1	11.01.68	St.prp. nr. 78 (66-67)
Ny avtale	3	25.05.87	St.prp. nr. 76 (85-86)
Italia 17.06.85	1		
Ny avtale	3		
Jamaica 30.09.91	1	01.10.92	St.prp. nr. 84 (91-92)
Tilleggsprotokoll 04.12.12	1	12.09.13	Prop. 62 S (12-13)
Japan 04.03.92	1	16.12.92	St.prp. nr. 86 (91-92)
Jugoslavia 01.09.83	1 b)	31.10.85	St.prp. nr. 23 (83-84)
Kasakhstan 03.04.01	1	24.01.06	St.prp. nr. 88 (00-01)
Kenya 13.12.72	1	10.09.73	St.prp. nr. 73 (72-73)
Kina 25.02.86	1 c)	21.12.86	St.prp. nr. 75 (85-86)
Kroatia	1 b)		Noteveksling 06.03.96
Kypros 24.02.14	1	07.08.14 (virkning fra 01.01.15)	Rundskriv 16/1-58 Prop. 46 S (13-14)
Latvia 19.07.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 5 (93-94)
Tilleggsprotokoll	3		
Litauen 27.04.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 91 (92-93)
Luxembourg 06.05.83	1 a)	27.02.85	St.prp. nr. 22 (83-84)
Tilleggsprotokoll 07.07.09	1	12.04.10	Prop. 55 S (09-10)
Makedonia 19.04.11	1	01.11.11	Prop. 109 S (10-11)
Malawi 08.12.09	1	10.12.12	Prop. 114 S (09-10)
Malaysia 23.12.70	1	09.09.71	St.prp. nr. 96 (70-71)
Ny avtale	3		
Malta 30.03.12	1	14.02.13 (virkning fra 01.01.2014)	Prop. 137 S (11-12)
Marokko 05.05.72	1	18.12.75	St.prp. nr. 5 (72-73)
Mexico 23.03.95	1	23.01.96	St.prp. nr. 69 (94-95)
Montenegro	1 b)		St.prp. nr. 23 (83-84)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Nederland 12.01.90	1 a)	31.12.90	St.prp. nr. 79 (89-90)
Tilleggsprotokoll 23.04.13	1	30.11.13 (virkning fra 01.01.2014)	Prop. 130 S (12-13)
Nepal 13.05.96	1	19.06.97	St.prp. nr. 6 (96-97)
New Zealand 20.04.82	1 a)	31.03.83	St.prp. nr. 28 (82-83)
Ny avtale	3		
Nordiske land 23.09.96	1	11.05.97	St.prp. nr. 5 (96-97)
Tilleggsprotokoll 06.10.97	1	31.12.97	St.prp. nr. 10 (97-98)
Tilleggsprotokoll 04.04.08	1	29.12.08	St.prp. nr. 54 (07-08)
Pakistan 07.10.86	1	18.02.87	St.prp. nr. 51 (86-87)
Polen 09.09.09	1	25.05.10	Prop. 59 S (09-10)
Tilleggsprotokoll 05.07.12	1	02.04.13 (virkning fra 01.01.2014)	Prop. 145 S (11-12)
Portugal 10.03.11	1	15.06.2012	Prop. 123 S (10-11)
Qatar 29.06.09	1	30.12.09	St.prp. nr. 97 (08-09)
Romania 14.11.80	1 a)	27.09.81	St.prp. nr. 139 (80-81)
Ny avtale 27.04.15	2		Prop. 124 S (14-15)
Russland 26.03.96	1	20.12.02	St.prp. nr. 47 (95-96)
Saba 13.11.89	1e)	17.12.90	
Tilleggsprotokoll 10.09.09	1	01.09.11	
Senegal 04.07.94	1	28.02.97	St.prp. nr. 67 (93-94)
Serbia	1 b)		Notevekslig 29.05.03
Ny avtale 14.06.15	2		
Sierra Leone 18.05.55	1 d)	18.05.55	Rundskriv 16/1-58
Singapore 19.12.97	1	20.04.98	St.prp. nr. 34 (97-98)
Tilleggsprotokoll 18.09.09	1	04.04.10	Prop. 57 S (09-10)
Ny avtale	3	17.12.90	
St. Eustatius 13.10.89	1e)	01.09.11	
Tilleggsprotokoll 10.09.09	1	01.09.11	
St. Maarten 13.10.89	1e)		
Tilleggsprotokoll 10.09.09			
Slovakia 27.06.79	1a)/f)	28.12.79	St.prp. nr. 13 (79-80)
Ny avtale	3		
Slovenia 18.02.08	1	10.12.09	St.prp. nr. 96 (08-09)
Spania 06.10.99	1	18.12.00	St.prp. nr. 21 (99-00)
Sri Lanka 04.12.86	1	08.03.88	St.prp. nr. 71 (86-87)
Storbritannia 14.03.13	1	17.12.13	Prop. 94 S (12-13)
Sveits 07.09.87	1	02.05.89	St.prp. nr. 76 (87-88)
Tilleggsprotokoll 12.04.05	1	20.12.05	St.prp. nr. 55 (04-05)
Tilleggsprotokoll 31.08.09	1	22.12.10 (virkning	Prop. 17 S (10-11)
Tilleggsprotokoll 04.09.15	2	fra 01.01.11)	
Sverige: Nordiske land			
Sør-Afrika 12.02.96	1	12.09.96	St.prp. nr. 76 (95-96)
Tilleggsprotokoll16.07.12	2		Prop. 44 S (12-13)
Sør-Korea 05.10.82	1	01.03.84	St.prp. nr. 30 (82-83)
Tanzania 28.04.76	1 a)	04.08.78	St.prp. nr. 36 (77-78)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Thailand 30.07.03	1	29.12.03	St.prp. nr. 13 (03-04)
Trinidad og Tobago 29.10.69	1	07.08.70	St.prp. nr. 53 (69-70)
Tsjekkia 19.10.04	1	09.09.05	St.prp. nr. 42 (04-05)
Tunisia 31.05.78	1	28.12.79	St.prp. nr. 4 (79-80)
Tyrkia 15.01.10	1	15.06.11	Prop. 162 S (09-10)
Tyskland 04.10.91	1	07.10.93	St.prp. nr. 39 (91-92)
Tilleggsprotokoll 24.06.13	1	03.02.15 (virkning fra 01.01.15	Prop. 190 S (12-13)
Uganda 07.09.99	1	16.05.01	St.prp. nr. 22 (99-00)
Ukraina 07.03.96	1	18.09.96	St.prp. nr. 69 (95-96)
Ungarn 21.10.80	1 a)	20.09.81	St.prp. nr. 142 (80-81)
USA 03.12.71	1	19.11.72	St.prp. nr. 63 (71-72)
Tilleggsprotokoll 19.09.80	1	15.12.81	St.prp. nr. 71 (80-81)
Ny avtale	3		
Venezuela 29.10.97	1	08.10.98	St.prp. 32 (97-98)
Vietnam 01.06.95	1	14.04.96	St.prp. nr. 75 (94-95)
Zambia 14.07.71	1	22.03.73	St.prp. nr. 77 (71-72)
Ny avtale	3		
Zimbabwe 09.03.89	1	28.08.91	St.prp. nr. 4 (89-90)
Østerrike 28.11.95	1	01.12.96	St.prp. nr. 31 (95-96)
Tilleggsprotokoll 14.11.05	1	01.12.06	St.prp. nr. 56 (05-06)
Tilleggsprotokoll 16.09.09	1	01.06.13 (virkning fra 01.01.2014)	Prop. 58 S (09-10)

a I protokollene til skatteavtalene mellom Norge og Hellas, Luxemburg, Nederland, New Zealand, Romania, Slovakia, Tanzania og Ungarn er det inntatt bestemmelser hvor Norge ved noteveksling ensidig kan endre avtalene slik at man på norsk side går over fra å bruke unntaksmetoden til kreditmetoden for å lempe dobbeltbeskatning. Dette innebærer at der en skattyter bosatt i Norge blir skattlagt i utlandet, så får han et fradrag i utlignet norsk skatt for den betalte utenlandske skatten, i stedet for at den utenlandske inntekten blir unntatt fra norsk beskatning. Diplomatisk note ble oversendt alle de foran nevnte land i 1998. Dato for ikrafttredelse og virkning av endringen er som følger for det enkelte land: Hellas – 6. juni 1998 med virkning 1. januar 1999, Luxemburg – 25. desember 1998 med virkning 1. januar 1999 for inntektsskatt og 1. januar 2000 for formuesskatt, Nederland – 8. august 1998 med virkning 1. januar 1999, New Zealand – 16. juli 1998 med virkning 1. januar 1999, Romania – 26. august 1999 med virkning 1. januar 1999, Slovakia – 3. juli 1998 med virkning 1. januar 1999, Tanzania – 4. mai 1998 med virkning 1. januar 1999 og Ungarn – 26. august 1999 med virkning 1. januar 1999.

b Skatteavtalen med Jugoslavia av 1. september 1983 er midlertidig suspendert. For Kroatia er skatteavtalen ved notevekslinger av 6. mars 1996 gitt anvendelse fra samme dato. For Serbia er skatteavtalen ved notevekslinger av 29. mai 2003 gitt anvendelse fra denne datoen. For Bosnia Hercegovina er skatteavtalen ved noteveksling 20. august 2008 gitt anvendelse fra og med inntektsåret 2009. For Montenegro er skatteavtalen ved notevekslinger av 31. oktober 2011 gitt virkning fra det tidspunkt Montenegro ble en selvstendig stat 3. juni 2006. For disposisjoner før dette tidspunktet gjelder suksesjonsavtalen mellom Norge og Serbia og Montenegro av 29. mai 2003. Skatteavtalen gjelder ikke norske personer i Bosnia Hercegovina, Kroatia, Montenegro og Serbia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

c Skatteavtalen med Kina gjelder ikke for Hong Kong og Macau.
d Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia som ble undertegnet 2. mai 1951 ble ved en noteveksling 18. mai 1955 utvidet til å gjelde en rekke britiske kolonier som senere er blitt selvstendige stater. Avtalen gjelder i dag bare for Sierra Leone.
e Etter oppløsningen av de Nederlandske Antiller gjelder skatteavtalen mellom Norge og de Nederlandske Antiller og tilleggsprotokollen for: Curacao, St. Maarten, Bonaire, St. Eustasius og Saba.
f Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.

7.3 Avtaler med begrenset rekkevidde

7.3.1 Arveavgift

Land	Status	Undertegnet
Nordiske land (Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige (Sverige trådte ut av den nordiske arveavgiftsavtalen med virkning fra 24.08.07)).	0	12.09.89
Sveits	0	07.12.56
USA Ved noteveksling av 6. juni 2014 ble samtlige arveavgiftsavtaler oppsagt av Norge. Arveavgiftsavtalen mellom Norge og Sveits og Norge og USA opphørte med virkning fra 1. januar 2015, mens arveavgiftsavtalen med de nordiske landene opphørte med virkning for Norge fra 22. august 2014.	0	13.06.49

7.3.2 Annet

Land	Status	Undertegnet	Publisert
Finland (avtale om beskatning ved bygging av grensebroer)	1	19.05.93	St.prp. nr. 92 (92-93)
Sverige (avtale om beskatning ved bygging av grensebroer)	1	22.10.02	St.prp. nr. 14 (02-03)

7.4 Særskilte avtaler om administrativ bistand

Land	Status	Underteg.	I kraft	Publisert
Multilateral bistandsavtale (Europarådet/OECD)	1	05.05.1989	01.04.1995	St.prp. nr. 75 (88-89)
Endringsprotokoll	1	27.05.2010	01.06.2011	Prop. 142 S (09-10)
Kompetent myndighetsavtale: https://www.regjeringen.no/contentassets/b890040c89cc4011b8d98b474f33875f/mcaa_norway.pdf (Europarådet/OECD) For oversikt over jurisdiksjoner som har tiltrådt multiavtalen, se OECDs liste. Se også liste over deklarasjoner, reservasjoner og annen kommunikasjon her.				
Nordiske land (Norge, Danmark, Færøyene, Grønland, Finland, Island og Sverige)	1	07.12.89	08.05.91	St.prp. nr. 53 (89-90)
Ny avtale	3			
USA: Avtale om utveksling av opplysninger og av FATCA-gjennomføring	1	15.04.2013	27.012014	Prp. 138 S (12-13)

7.5 Avtale om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA

Land	Status	Underteg.	I kraft	Publisert
USA (med virkning fra 01.07.14)	1	15.04.13	27.01.14	Prop. 138 S (12-13)

7.6 Avtaler om utveksling av opplysninger i skattesaker

Land	Status	Underteg.	I kraft	Publisert
Andorra	1 1)	24.02.10	18.06.11	Prop. 66 S (10-11)
Anguilla	1 2)	14.12.09	10.04.11	Prop. 66 S (09-10)
Antigua & Barbuda	1 3)	19.05.10	15.01.11	Prop. 149 S (09-10)
Aruba	1 4)	10.09.09	18.06.11	Prop. 86 S (09-10)
Bahamas	1 5)	10.03.10	09.09.10	Prop. 109 S (09-10)
Bahrain	1 6)	14.10.11	12.07.12	Prop. 37 S (11-12)
Belize	1 7)	15.09.10	26.02.11	Prop. 4 S (10-11)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bermuda	1 8)	16.04.09	22.01.10	Prop. 19 S (09-10)
Botswana	2	20.02.13		Prop. 125 S (12-13)
Brunei	1 9)	27.06.12	27.04.15	Prop. 14 S (12-13)
Caymanøyene	1 10)	01.04.09	04.03.10	Prop. 24 S (09-10)
Cookøyene	1 11)	16.12.09	06.10.11	Prop. 78 S (09-10)
Costa Rica	1 12)	29.06.11	13.04.14	Prop. 36 S (11-12)
De britiske jomfruøyene	1 13)	18.05.09	03.12.10	Prop. 29 S (09-10)
Dominicasamveldet	1 14)	19.05.10	22.01.12	Prop. 147 S (09-10)
Forente Arabiske Emirater	2	03.11.15		
Gibraltar	1 15)	16.12.09	08.09.10	Prop. 68 S (09-10)
Grenada	1 16)	19.05.10	09.02.12	Prop. 150 S (09-10)
Guatemala	2	15.05.12		Prop. 131 S (11-12)
Guernsey	1 17)	28.10.08	08.10.09	St.prp. nr. 73 (08-09)
Hong Kong	2	22.08.14		Prop. 5 S (14-15)
Isle of Man	1 18)	30.10.07	06.09.08	St.prp. nr. 38 (07-08)
Jersey	1 19)	28.10.08	07.10.09	St.prp. nr. 74 (08-09)
Liberia	1 20)	10.11.10	17.05.12	Prop. 46 S (10-11)
Liechtenstein	1 21)	17.12.10	31.03.12	Prop. 60 S (10-11)
Macao/Kina	1 22)	29.04.11	18.12.11	Prop. 122 S (10-11)
Marshalløyene	1 23)	28.09.10	19.06.11	Prop. 44 S (10-11)
Mauritius	1 24)	01.12.11	26.05.12	Prop. 55 S (11-12)
Monaco	1 25)	23.06.10	31.01.11	Prop. 159 S (09-10)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Montserrat	1 26)	22.11.10	19.12.11	Prop. 55 S (10-11)
Niue	1 27)	09.09.13	28.05.14	Prop. 27 S (13-14)
Panama	1 28)	12.11.12	20.12.13	Prop. 61 S (12-13)
Saint Christopher (St. Kitts) og Nevis	1 29)	24.03.10	12.01.11	Prop. 145 S (09-10)
St. Lucia	1 30)	19.05.10	01.12.11	Prop. nr. 148 S (09-10)
St. Vincent og Grenadinene	1 31)	24.03.10	20.04.11	Prop. 146 S (09-10)
Samoa	1 32)	16.12.09	19.10.12	Prop. 77 S (09-10)
San Marino	1 33)	12.01.10	22.07.10	Prop. 76 S (09-10)
Seychellene	1 34)	30.03.11	11.08.12	Prop. 95 S (10-11)
Turks og Caicosøyene	1 35)	16.12.09	09.04.11	Prop. 67 S (09-10)
Uruguay	1 36)	14.12.11	30.01.14	Prop. 56 S (11-12)
Vanuatu	2	13.10.10		Prop. 45 S (10-11)

1

2 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Andorra. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 18. juni 2011.

3 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Anguilla. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 10. april 2011.

4 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Antigua og Barbuda. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 15. januar 2011.

5 Avtalen omfatter bare inntektsskatter. Avtalen har tilbakevirkende kraft og har virkning for alle inntektsår som kan undersøkes når anmodningen om opplysninger blir sendt. Det er også inngått en tilleggsoverenskomst til fremme av økonomisk utvikling i Aruba. Overenskomsten innebærer skattefritak for filialer av norske selskaper som driver reell virksomhet innenfor Aruba på avgrensede områder. Skattefritaket er begrenset til 5 år.

6 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Bahamas. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker, men bare for skatteperioder som begynner på eller etter 1. januar 2004, eller der det ikke er noen slike skatteperioder for skattekrav som foreligger på eller etter 1. januar 2004. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noe skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 9. september 2010.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Bahrain. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 12. juli 2012.

8 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Belize. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 31. januar 2011.

9 Avtalen omfatter alle direkte skatter. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 22. januar 2010. Det er også inngått tilleggsoverenskomster med Bermuda om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 22. januar 2010 og har virkning fra og med inntektsåret 2011.

10 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Brunei. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2016, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 1. januar 2016.

11 Avtalen omfatter bare inntektsskatt. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker, men bare for skatteperioder som begynner på eller etter 1. januar 2004, eller der det ikke er noen slike skatteperioder for skattekrav som foreligger på eller etter 1. januar 2004. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med Caymanøyene om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trer i kraft 4. mars 2010 og har virkning fra og med inntektsåret 2011.

12 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Cookøyene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår fra og med 6. oktober 2011.

13 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Costa Rica. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2015, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 13. april 2014.

14 Avtalen omfatter bare inntektsskatt og merverdiavgift. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med De britiske jomfruøyene om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 3. desember 2010 og har virkning fra og med inntektsåret 2012.

15 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Dominicasamveldet. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 22. januar 2012.

16 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Gibraltar. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 8. september 2010.

17 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Grenada. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 9. februar 2012.

18 Avtalen omfatter bare inntektsskatt. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2010, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 8. oktober 2009. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med Guernsey om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 5. november 2009 og har virkning fra og med inntektsåret 2010.

19 Avtalen omfatter bare inntektsskatt. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2008, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 6. september 2008. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med Isle of Man om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 6. september 2008 og har virkning fra og med inntektsåret 2009.

20 Avtalen omfatter bare inntektsskatt og merverdiavgift. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2010, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 7. oktober 2009. Det er også inngått tilleggsoverenskomster med Jersey om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 7. oktober 2009 og har virkning fra og med inntektsåret 2010.

21 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Liberia. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 17. mai 2012.

22 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Liechtenstein. Avtalen har virkning for skatteperioder som begynner på eller etter 1. januar 2011.

23 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Macao. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 18. desember 2011.

24 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Marshalløyene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 19. juni 2011.

25 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Mauritius. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 18. mai 2012.

26 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Monaco. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 31. januar 2011.

27 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Montserrat. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 19. desember 2011.

28 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Niue. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2015, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 28. mai 2014.

29 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Panama. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

virkning fra og med inntektsåret 2014, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 1. januar 2014.

30 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Saint Christopher (St. Kitts) og Nevis. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 12. januar 2011.

31 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Sankt Lucia. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 1. desember 2011.

32 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Saint Vincent og Grenadinene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 20. april 2011.

33 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Samoa. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 19. oktober 2012.

34 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og San Marino. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 22. juli 2010.

35 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Seychellene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 11. august 2012.

36 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Turks og Caicosøyene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 9. april 2011.

37 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Uruguay. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2015, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 30. januar 2014.

8 Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene

Oversikten nedenfor viser hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (art. 15 privat tjeneste) og inntekt ved forretningsvirksomhet ved ligningen for 2015.

For spesielle yrkesgrupper kan avtalene inneholde andre regler for unngåelse av dobbeltbeskatning.

Oversikten dekker ikke inntekt fra virksomhet på utenlandsk kontinentalsokkel.

Kodeforklaring:

Status:

- Kode 1: Avtaler i kraft
- Kode 2: Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt i kraft

Metode:

- Kode A: Alternativ fordeling
- Kode F: Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)
- Kode FP: Fordelingsmetoden med progresjonsforbehold
- Kode K: Kreditmetoden (godtgjørelsesmetoden)

For en nærmere beskrivelse av de forskjellige metodene, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Land		Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania		1	K	K	K
Argentina		1	K	K	K
Aserbajdsjan		1	K	K	K
Australia		1	K	K	K
Bangladesh		1	K	K	K
Barbados		1	F	FP	F
Belgia		1	F	FP	F
Benin		1	F	FP	F
Bonaire		1	F	FP	F
Bosnia Hercegovina a)		1	F	FP	K
Brasil		1	F	FP	F
Bulgaria		1	F	FP	F
Canada		1	K	K	K
Chile		1	K	K	K
Curacao		1	F	FP	F
Danmark	Nordiske land				
Egypt		1	F	FP	F
Elfenbenskysten		1	F	FP	F
Estland		1	K	K	K
Filippinene		1	F	FP	F
Finland	Nordiske land				
Frankrike		1	K	K	K
Færøyene	Nordiske land				
Gambia		1	K	K	K
Georgia		1	K	K	K
Grønland		1	K	K	K
Hellas		1	K	K	K
India		1	K	K	K
Indonesia		1	F	FP	F
Irland		1	K	K	K
Island	Nordiske land				
Israel		1	F	FP	F
Italia		1	F	FP	F
Jamaica		1	F	FP	F
Japan		1	K	K	K
Jugoslavia a)		1			
Kasakhstan		1	K	K	K

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kenya		1	F	FP	F
Kina b)		1	F	FP	F
Kroatia a)		1	F	FP	K
Kypros		1	K	K	K
Latvia		1	K	K	K
Litauen		1	K	K	K
Luxembourg		1	K	K	K
Makedonia		1	K	K	K
Malawi		1	K	K	K
Malaysia		1	F	F	F
Malta		1	K	K	K
Marokko		1	F	FP	F
Mexico		1	K	K	K
Montenegro a)		1	F	FP	K
Nederland		1	K	K	K
Nepal		1	K	K	K
New Zealand		1	K	K	K
Nordiske land		1	K	A e)	K
Pakistan		1	F	FP	F
Polen		1	K	K	K
Portugal		1	K	K	K
Qatar		1	K	K	K
Romania		1	K	K	K
Russland		1	K	K	K
Saba		1	F	FP	F
Senegal		1	K	K	K
Serbia b)		1	F	FP	K
Sierra Leone c)		1	K	K	K
Singapore		1	K	K	K
St. Eustatius		1	F	FP	F
St. Maarten		1	F	FP	F
Slovakia f)		1	K	K	K
Slovenia		1	K	K	K
Spania		1	K	K	K
Sri Lanka		1	F	FP	F
Storbritannia		1	K	K	K
Sveits		1	K	K	K
Sverige	Nordiske land				
Sør-Afrika		1	K	K	K

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Sør-Korea	1	F	FP	F
Tanzania	1	K	K	K
Thailand	1	K	K	K
Trinidad og Tobago	1	F	FP	F
Tsjekkia	1	K	K	K
Tunisia	1	F	FP	F
Tyrkia	1	K	K	K
Tyskland	1	K	K	K
Uganda	1	K	K	K
Ukraina	1	K	K	K
Ungarn	1	K	K	K
USA	1	F	K	F
Venezuela	1	K	K	K
Vietnam	1	K	K	K
Zambia	1	F	FP	F
Zimbabwe	1	F	FP	F
Østerrike	1	K	K	K

a) Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht. noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Bosnia Hercegovina, Kroatia, Montenegro samt Serbia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norske personer i Bosnia Hercegovina, Kroatia, Montenegro og Serbia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
b) Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong og Macao.
c) Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.
d) Fordelsbegrensningsregel i art. 28 i avtalen med Ned. Antiller.
e) Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf. art. 25 pkt. 7 i den nordiske avtalen.
f) Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.

Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)

Det er i denne utgaven av Lignings-ABC foretatt redaksjonelle endringer av utlandsemnene. Innholdet i dette emnet er flyttet til emnene «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)» og «Utland – virksomhetsinntekter».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet

Det er i denne utgaven av Lignings-ABC foretatt redaksjonelle endringer av utlandsemnene. Innholdet i dette emnet er flyttet til emnene «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», og «Utland – virksomhetsinntekter».

Utland – bosettelse i Norge en del av året

Det er i denne utgaven av Lignings-ABC foretatt redaksjonelle endringer av utlandsemnene. Innholdet i dette emnet er flyttet til emnene «Utland – skattemessig bosted», «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.».

Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde

– *Sktl. §§ 14-60 til 14-66.*
– *FSFIN § 14-62.*

1 Generelt

Sktl. §§ 14-60 til 14-66 og FSFIN § 14-62 har regler om fastsetting av inntaksverdi hvor driftsmidler tas inn i norsk beskatningsområde samt regler om tilbakeføring av meravskrivninger hvor driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde. Er vilkårene til stede, vil reglene om driftsmidler som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde få anvendelse både for personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet og i Norge.

Reglene har forskjellig innhold, avhengig av om skattyter

– er bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, eller
– er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

Reglene gjelder bare for driftsmidler som er eid av samme person/selskap før og etter at driftsmidlet tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde. Reglene kommer ikke til anvendelse ved kjøp inn i norsk beskatningsområde, selv om driftsmidlet er brukt av andre enn kjøperen utenfor norsk beskatningsområde, eller ved salg ut av norsk beskatningsområde. Dette gjelder også ved kjøp fra/salg til annet aksjeselskap i samme konsern.

Reglene gjelder bare for fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi (goodwill), dvs. driftsmidler som omfattes av sktl. § 14-40 første ledd og som skal avskrives etter saldometoden, se sktl. § 14-60 fjerde ledd. Reglene gjelder således ikke for

– ikke-fysiske driftsmidler (unntatt forretningsverdi som kan saldoavskrives)
– driftsmidler som på anskaffelsestidspunktet har en levetid under 3 år
– driftsmidler som på anskaffelsestidspunktet har en inngangsverdi som er lavere enn kr 15 000
– driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se sktl. § 14-60 første ledd annet punktum og petroleumsskatteloven § 3 første ledd bokstav b.

Sktl. § 9-14 har regler om gevinstbeskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Hvor det skal foretas tilbakeføring av meravskrivninger ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64, vil dette få betydning ved gevinstberegningen etter sktl. § 9-14, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum.

2 Norsk beskatningsområde

2.1 Intern rett

Norsk beskatningsområde er ikke et geografisk avgrenset område, men en rettslig karakteristikk av de tilfellene hvor inntekter er skattepliktig og kostnader og tap er fradragsberettiget etter norsk skattelovgivning.

Personer skattepliktig som bosatt og selskap hjemmehørende i Norge, er etter norsk internrett skattepliktige til Norge uavhengig av hvor inntekten er opptjent, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og sktl. § 2-2 sjette ledd. Et driftsmiddel knyttet til skattyters virksomhet i utlandet vil derfor i prinsippet fortsatt være innenfor norsk beskatningsområde. Se likevel nedenfor om de begrensninger som kan følge av skatteavtale.

For skattytere med begrenset skatteplikt til Norge vil et driftsmiddel være innenfor norsk beskatningsområde dersom det er knyttet til en virksomhet som er skattepliktig her eller dersom inntekten av driftsmidlet er skattepliktig her, jf. sktl. § 2-3 første ledd og petroleumsskatteloven § 2.

2.2 Skatteavtale

Norsk beskatningsrett kan være begrenset av skatteavtale med et annet land. Dette gjelder dersom virksomheten drives gjennom et fast driftssted/fast sted i den annen stat. Norsk beskatningsrett kan også være begrenset av skatteavtaler for inntekt av virksomhet drevet i Norge av person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet. Se emnet «Utland – virksomhetsinntekter». Dobbeltbeskatning kan etter skatteavtalen være forebygget etter kreditmetoden eller fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Hvis kreditmetoden skal anvendes, anses et driftsmiddel å være innenfor norsk beskatningsområde uansett om det er knyttet til et fast driftssted i utlandet. Hvis fordelingsmetoden (unntaksmetoden) skal anvendes, vil et driftsmiddel som er knyttet til et fast driftssted i utlandet, være utenfor norsk beskatningsområde.

3 Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde

3.1 Generelt

For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde skal det fastsettes en inntaksverdi som skal danne grunnlag for avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-61 og § 14-62. Inntaksverdien fastsettes forskjellig avhengig av om skattyter

- er bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, eller
- er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

3.2 Når anses et driftsmiddel tatt inn i norsk beskatningsområde

Et driftsmiddel som er brukt utenfor norsk beskatningsområde av skattyteren, er tatt inn i norsk beskatningsområde når det senere gis en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet, jf. sktl. § 14-60 annet ledd. Dette kan skje i følgende tilfeller

- inntreden av alminnelig skatteplikt for eieren etter sktl. § 2-1 første ledd eller § 2-2 første ledd
- driftsmidlets tilknytning til et fast driftssted i utlandet opphører, eller det faste driftsstedet som sådant opphører, og dobbeltbeskatning har vært forebygget ved fordelingsmetoden
- skatteavtalen med det aktuelle land går over fra fordelingsmetoden til kreditmetoden
- driftsmidlet knyttes til virksomhet som har begrenset skatteplikt i Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatteloven § 2
- inntekt knyttet til driftsmidlet blir skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 2.

Et driftsmiddel er også tatt inn i norsk beskatningsområde når eierselskapet i et lavskatteland blir norsk-kontrollert og deltakerne mv. beskattes løpende for selskapets resultat. Om norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)». Et driftsmiddel som har vært avskrevet i Norge, omfattes av disse reglene dersom det i en periode har vært utenfor norsk beskatningsområde og tas inn igjen.

Driftsmiddel som anskaffes til bruk i Norge og ikke senere tas ut, eksempelvis importerte gjenstander, omfattes ikke av disse reglene.

3.3 Inntakstidspunkt

Inntakstidspunktet vil være det tidspunktet driftsmidlet får tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 annet ledd.

3.4 Inngangsverdi (inntaksverdi)

3.4.1 Generelt

Det skal fastsettes en inngangsverdi (inntaksverdi) for driftsmidlet på tidspunktet for inntaket i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-61 og § 14-60 femte ledd bokstav a. Denne inngangsverdien er nedenfor kalt inntaksverdi. Inntaksverdien skal danne grunnlaget for videre avskrivninger mens driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde, men slik at årlige lineære avskrivninger beregnes av opprinnelig kostpris. Se nærmere eksempel i pkt. 3.5.2.

3.4.2 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

For driftsmidler som tilhører skattytere som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, skal inntaksverdien settes til eierens anskaffelsesverdi, redusert med maksimale saldoavskrivninger frem til 1. januar i inntaksåret. Se sktl. § 14-60 femte ledd bokstav a. Saldoavskrivningene i denne perioden beregnes etter de ordinære reglene i sktl. § 14-43, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Er det gjort påkostninger på driftsmidlet mellom anskaffelsen og inntaket, skal dette tas hensyn til ved beregningen av saldoverdien. Det er saldoavskrivningssatsen som gjelder for de aktuelle inntektsårene som skal benyttes, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 19.3.2. Det har ingen betydning for fastsettingen av inntaksverdien når i året inntaket i norsk beskatningsområde skjer.

Er driftsmidlet anskaffet i utenlandsk valuta, skal anskaffelsesprisen omregnes etter kjøperkurs på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. § 14-61 første ledd annet punktum. Skattyter skal dokumentere anskaffelsesprisen.

Er det ved beskatning i Norge tidligere gjort fradrag for faktiske saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger, kommer disse i stedet for beregnede saldoavskrivninger i tiden før inntaket, jf. sktl. § 14-61 første ledd tredje punktum. Dersom det (i 2007 eller tidligere) er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet fra norsk beskatningsområde, skal de lineære avskrivningene som ble lagt til grunn i inntektsoppgjøret, legges til grunn for perioden inntektsoppgjøret omfatter.

3.4.3 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS

For driftsmidler som tilhører skattytere bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, skal inntaksverdien som utgangspunkt settes til eierens anskaffelsespris, redusert med beregnede (hypotetiske) lineære avskrivninger i eiertiden fra ervervstidspunktet frem til inntakstidspunktet, jf. sktl. § 14-62. Om avskrivningssatsene, se pkt. 3.5.2. For deler av år fastsettes den beregnede avskrivning forholdsmessig etter antall dager avskrivningen gjelder, jf. FSFIN § 14-62-4. Dette vil være aktuelt hvis driftsmidlet har vært utenfor norsk beskatningsområde en del av året, se FSFIN § 14-62. Videre kan det være aktuelt for ervervsåret.

Er driftsmidlet anskaffet i utenlandsk valuta, skal anskaffelsesprisen omregnes etter kjøperkurs på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. § 14-61 første ledd annet punktum. Skattyter skal dokumentere anskaffelsesprisen.

Har et driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde tidligere vært avskrevet i Norge, skal anskaffelsesprisen reduseres med de faktiske avskrivninger for dette tidsrommet i stedet for beregnede avskrivninger, jf. sktl. § 14-61 første ledd tredje punktum. Slike faktiske avskrivninger kan være foretatt som lineære avskrivninger eller saldoavskrivninger. Dersom det er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet fra norsk beskatningsområde, skal de lineære avskrivninger som ble lagt til grunn i inntektsoppgjøret, legges til grunn for perioden inntektsoppgjøret omfatter.

Skal driftsmidlet føres på saldo, er det den bokførte verdi basert på inntaksverdi, eventuelt redusert med lineære avskrivninger mens driftsmidlet har vært i Norge, som inngår på saldo.

3.5 Avskrivning innenfor norsk beskatningsområde

3.5.1 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

For driftsmidler som tilhører skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, skal avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde gjennomføres som ordinære saldoavskrivninger etter reglene i sktl. §§ 14-40 til 14-43, se sktl. § 14-60 femte ledd bokstav b. For inntaks- og uttaksåret skal det beregnes forholdsmessige saldoavskrivninger, basert på antall dager driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 femte ledd bokstav b annet punktum.

Kostpris for ikke-varige og ubetydelige driftsmidler som ikke er gjenstand for saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-40 annet ledd og som tas inn i norsk beskatningsområde, kan bare fradragsføres hvis driftsmidlet er anskaffet i det år driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 femte ledd bokstav c. Fradragsbeløpet utgjør da en forholdsmessig del av kostprisen, basert på antall dager driftsmidlet har vært innenfor norsk beskatningsområde. Det er ikke fradragsrett for kostprisen for slike driftsmidler, hvis driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde i et senere inntektsår enn anskaffelsesåret.

3.5.2 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS – lineære avskrivninger

For driftsmidler tilhørende skattyter bosatt/hjemmehørende utenfor EØS skal avskrivninger som hovedregel beregnes lineært de første fire inntektsårene, fra og med inntaksåret, se sktl. § 14-62, jf. § 14-63 første ledd. Det årlige avskrivningsbeløp beregnes på grunnlag av opprinnelig kostpris på samme måte som ved fastsettingen av inntaksverdien. Det skal bare gis avskrivning for den tid driftsmidlet befinner seg i norsk beskatningsområde. For inn- og uttaksår skal det beregnes forholdsmessig avskrivning for antall dager driftsmidlet er i norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 14-62-4.

Avskrivninger skal som utgangspunkt beregnes som like store årlige fradrag over driftsmidlets levetid.

Det anvendes følgende avskrivningssatser (se FSFIN § 14-62-2)

- 20 % for kontormaskiner, verktøy, rekvisita o.l.
- 12 % for større dataanlegg, instrumenter, inventar, biler, vogntog o.l., rullende og faste maskiner og materiell med kostpris under 2 millioner kroner
- 10 % for rullende og faste maskiner og materiell, herunder dykkerutstyr, sveisestasjoner, kraner, pumper, kompressorer o.l., så fremt driftsmidlet har en kostpris på minst 2 millioner kroner
- 7 % for fly, helikopter o.l., spesialfartøyer benyttet i oljesektoren slik som dykkerfartøyer og fjernstyrte undervannsfartøyer
- 4 % for skip og fartøyer som ikke går inn under gruppen med 7 % avskrivning ovenfor, herunder passasjerskip og frakteskip bygget for spesialfart, rørleggingsfartøyer, rigger, floteller og lektere.

Ligningsmyndighetene kan forhøye/nedsette avskrivningssatsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 % dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid må antas å være vesentlig kortere/lengre enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art, se FSFIN § 14-62-3.

Dersom driftsmidlet har en inntaksverdi lavere enn kr 15 000 kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret, jf. FSFIN § 14-62-2 annet ledd.

Eksempel
En kontormaskin ble kjøpt inn 1. januar år 1 for USD 100 000, tilsvarende NOK 562 000. 1. januar i år 3 flytter virksomheten til Norge, og kontormaskinen tas med. Den lineære avskrivningssatsen for kontormaskiner er 20 %, jf. FSFIN § 14-62-2 første ledd bokstav a.

Årlige avskrivninger utgjør (NOK 562 000 : 5) = NOK 112 400. Inntaksverdien blir da kr (562 000- 224 800) = 337 200. Avskrivningene utgjør også kr 112 400 for de neste 3 årene innenfor norsk beskatningsområde, slik at kontormaskinen vil bli nedskrevet til kr 0 i år 5.

3.5.3 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS – saldoavskrivninger

Et driftsmiddel tilhørende skattyter bosatt/hjemmehørende utenfor EØS og som er tatt inn i norsk beskatningsområde skal likevel avskrives etter reglene om saldoavskrivninger i følgende tilfeller, jf. sktl. § 14-63

- fra og med det fjerde hele inntektsår etter inntakstidspunktet. Dette gjelder bare hvis driftsmidlet ikke har vært tatt ut av norsk beskatningsområde i løpet av perioden
- fra et tidligere tidspunkt, dersom skattyter sannsynliggjør at driftsmidlet vil være innenfor norsk beskatningsområde utover det fjerde hele inntektsåret etter inntakstidspunktet. Opplysninger må foreligge for ligningsmyndighetene innen utløpet av skattyterens selvangivelsesfrist for det inntektsår saldoavskrivninger kreves. Senere gitte opplysninger skal først tas i betraktning fra neste inntektsår.

Overgangen fra lineær avskrivning til saldoavskrivning må skje i forbindelse med et nytt inntektsår.

Når driftsmidlet skal føres på saldo, er det den bokførte verdi basert på inntaksverdi, eventuelt redusert med samlede fradragsførte lineære avskrivninger, som inngår på saldo.

Saldoavskrivning foretas etter de ordinære satser, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Det kan ikke foretas saldoavskrivning i det året et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde.

4 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde

4.1 Generelt

Det skal i enkelte tilfeller foretas et inntektsoppgjør når et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64. Reglene gjelder både for driftsmidler som er tatt inn i norsk beskatningsområde, se ovenfor, og for driftsmidler som er anskaffet i Norge, f.eks. av person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge. Disse reglene gjelder ikke for skattytere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-60 sjette ledd. For disse skattyterne er det dermed ikke aktuelt å foreta noe inntektsoppgjør etter disse reglene ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde.

4.2 Når anses et driftsmiddel tatt ut av norsk beskatningsområde

Et driftsmiddel er tatt ut av norsk beskatningsområde når det mister tilknytningen til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke lenger får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet, jf. sktl. § 14-60 tredje ledd. Dette kan blant annet skje hvor

- alminnelig skatteplikt for eieren opphører etter sktl. § 2-1 første ledd eller § 2-2 første ledd
- driftsmidlet knyttes til et fast driftssted i utlandet og dobbeltbeskatning forebygges ved fordelingsmetoden (unntaksmetoden)
- driftsmidlet er knyttet til en virksomhet som har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 2, og virksomheten i Norge opphører

– driftsmidlets tilknytning til en virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 2, opphører
– driftsmidlet flyttes ut av Norge og skatteplikten for inntekt knyttet til driftsmidlet etter sktl. § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 2, opphører.

Opplistingen ovenfor er ikke uttømmende.

Driftsmiddel som tilhører deltakerlignet selskap anses ifølge sktl. § 14-60 tredje ledd fjerde punktum tatt ut av norsk beskatningsområde

– ved overføring av andel i selskapet fra deltaker som har skatteplikt etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 til deltaker som ikke har slik skatteplikt og
– når driftsmiddelet på annen måte mister tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.

Driftsmiddel etter sktl. § 14-60 tredje ledd fjerde punktum anses tatt ut av beskatningsområde med en forholdsmessig del, svarende til den overførte andelen, jf. sktl. § 14-60 tredje ledd femte punktum.

Et driftsmiddel anses tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det tilhører et norsk-kontrollert selskap i et lavskatteland hvor deltakerne beskattes løpende for selskapets resultat, på det tidspunkt norsk kontroll av selskapet opphører. Om norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Et driftsmiddel anses ikke tatt ut av norsk beskatningsområde dersom skattyters alminnelige skatteplikt etter sktl. § 2-1 første ledd eller § 2-2 første ledd opphører, når han samtidig får begrenset skatteplikt for inntekter knyttet til driftsmidlet etter sktl. § 2-3 første ledd. Det er heller ikke tatt ut når en skattyter med begrenset skatteplikt går over til å være alminnelig skattepliktig til Norge.

Driftsmiddel anses ikke som tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det realiseres eller det tas ut til privat bruk eller gave og uttaket er skattepliktig i Norge. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet overdras til et subjekt som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i utlandet. Gevinst/tap ved realisasjon og uttak behandles da etter de vanlige regler.

4.3 Skattefritak ved utvinning av petroleum i utlandet

Utvinning av petroleum i utlandet er fritatt for skatteplikt, jf. sktl. § 2-39 første ledd. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 2-39 annet ledd. Overføring av driftsmidler, eiendeler eller forpliktelser fra skattepliktig norsk virksomhet til den skattefrie petroleumsvirksomheten i utlandet anses som et uttak fra norsk beskatningsområde.

4.4 Uttakstidspunkt

Uttakstidspunktet vil være det tidspunkt driftsmidlet ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde.

4.5 Inntektsoppgjør ved uttak

4.5.1 Generelt

For driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS skal det foretas et inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år etter utløpet av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av skattyter etter norske regler. For skip, fartøyer, rigger mv. i saldogruppe e i sktl. § 14-41, er fristen åtte år. Fristen skal beregnes ut fra den siste sammenhengende periode som driftsmidlet har vært innenfor norsk beskatningsområde, slik at tidligere perioder ikke medregnes. Dette gjelder også når driftsmidlet har vært tatt ut for en kortere periode enn ett år. Se sktl. § 14-64 annet ledd.

Inntektsoppgjør skal ikke foretas i følgende tilfeller

– driftsmidlet er bare avskrevet lineært i Norge

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– driftsmidlet tas inn igjen i norsk beskatningsområde av samme eier innen ett år etter uttakstidspunktet
– driftsmidlet er ikke avskrevet i Norge.

4.5.2 Fastsetting av inntekt

Den skattepliktige inntekt skal settes til differansen mellom faktisk foretatte avskrivninger og beregnede lineære avskrivninger etter sktl. § 14-62 for perioden i norsk beskatningsområde. Den beregnede inntekten inntektsføres i uttaksåret. Negativ differanse gir ikke rett til inntektsfradrag.

5 Spesielt om andel i deltakerlignet selskap

For andel i deltakerlignet selskap som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene som er beskrevet ovenfor om fastsetting av inntaksverdi og avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde, anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer, jf. sktl. § 14-65.

For andel i deltakerlignet selskap som tas ut av norsk beskatningsområde, gjelder reglene i sktl. § 14-64 om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Dette gjelder ikke for deltakere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-60 sjette ledd. Fireårsfristen etter sktl. § 14-64 annet ledd regnes fra utgangen av det år driftsmiddelet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppgjøret etter sktl. § 14-64 tredje ledd skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers eiertid. Inntektsoppgjør ved uttak er ikke aktuelt for deltakere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale.

Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett

– *Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven).*
– *Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen).*
– *Avtale mellom EFTA-statene om opprettelsen av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA) 2. mai 1992.*

1 Generelt

Avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen) ble undertegnet den 2. mai 1992 med virkning fra 1. januar 1994. EØS-avtalen er en folkerettslig avtale som er inngått mellom EU-statene og EFTA-statene.

I EØS-avtalen er det ikke tatt inn regler om harmonisering av skatteretten. Likevel har avtalens generelle bestemmelser betydning for praktiseringen av de enkelte statenes interne skatterett. Det er særlig de såkalte fire frihetene som har vist seg å få betydning for nasjonal lovgivning vedrørende skattlegging av personer og selskap innenfor EØS-området. De fire frihetene fremgår av EØS-avtalen og vedrører fri bevegelighet av varer, tjenester, personer og kapital. Bestemmelsene har forbud mot diskriminering og forbud mot begrensninger av grenseoverskridende aktiviteter. Av EØS-avtalen art. 4 fremgår at enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet er forbudt innenfor avtalens virkeområde.

Hovedgrunnen for norsk tiltredelse av EØS-avtalen er å sikre at det norske næringslivet får delta i det indre markedet som omfattes av EØS-avtalen på lik linje med næringslivet i de øvrige EØS-statene. Det indre markedet har som målsetting å fungere

så effektivt som mulig og at nasjonale grenser ikke skal hindre fri bevegelighet av varer, tjenester, personer og kapital, med mindre dette er særskilt unntatt i EØS-avtalen.

2 EØS-avtalens geografiske avgrensning

EØS-avtalen omfatter i dag følgende 31 stater:

- Kongeriket Norge, Republikken Island og Fyrstedømmet Liechtenstein. Disse statene er også medlemmer av Det Europeiske Frihandelsforbundet (EFTA).
- Medlemslandene i Den Europeiske Union (EU) som består av følgende 28 stater: Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Kroatia, Kypros, Latvia, Litauen, Luxembourg, Malta, Nederland, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike.

Estland, Kypros, Latvia, Litauen, Malta, Polen, Slovakia, Slovenia, Tsjekkia og Ungarn ble medlemmer i EU fra 1. mai 2004. Bulgaria og Romania ble medlemmer fra 1. august 2007. Kroatia ble medlem i EU fra 1. juli 2013, men tiltrådte EØS-avtalen fra 1. mai 2014, og dette er hittil den siste utvidelsen av EU og EØS samarbeidet.

EU-traktaten gjelder i utgangspunktet bare for det territoriet medlemsstatene anser som sitt eget, jf. EU-traktatens art. 299. Traktaten får imidlertid også anvendelse på andre europeiske områder så fremt områdets utenriksanliggender ivaretas av en medlemsstat. Hvorvidt et område er omfattet beror på en konkret vurdering av EU-traktaten. Som et eksempel nevnes Gibraltar som er et britisk oversjøisk område som omfattes av EU-traktaten. Gibraltar er innenfor EØS i forhold til norsk skatterett. Reglene i EU-traktaten om landbrukspolitikk, samt omsetningsavgifter, gjelder likevel ikke på Gibraltar, som heller ikke omfattes av tollområdet som er felles i EU. Færøyene og Grønland er ikke en del av EU.

Svalbard er ikke del av EØS-avtalen. Det samme gjelder EFTA-staten Sveits som har inngått egne avtaler med EU på deler av det indre marked.

3 ESA og EFTA-domstolen

I medhold av EØS-avtalen art. 108 ble det opprettet et eget kontrollorgan (ESA) og en egen domstol (EFTA-domstolen). Opprettelsen er hjemlet i ODA-avtalen.

Hovedoppgaven til ESA er å sørge for at de regler og plikter som følger av EØS-avtalen overholdes av EFTA-statene. Dette inkluderer blant annet gjennomføring av EU-retten i EFTA-statenes nasjonale rett. Dersom ESA finner at en medlemsstat ikke etterlever sine forpliktelser etter EØS-avtalen, kan ESA gripe inn, og eventuelt bringe saken inn til behandling i EFTA-domstolen.

EFTA-domstolen har ansvaret for å avgjøre anklager fra ESA mot medlemsstatene om feilaktig eller manglende gjennomføring av de rettslige forpliktelser som følger av EØS-avtalen, tvister mellom medlemsstatene, samt ankesaker vedrørende avgjørelser truffet av ESA. EFTA-domstolen kan i tillegg gi rådgivende uttalelser til nasjonale domstoler med hensyn til tolkning av EØS-avtalen.

4 Norsk skatterett og EØS-avtalen

EØS-avtalens hoveddel ble inkorporert i norsk rett gjennom ikrafttredelsen av lov 27. november 1992 nr. 109 (EØS-loven) den 1. januar 1994. Det fremgår av EØS-loven § 1 at EØS-avtalen skal gjelde som norsk lov. Av § 2 fremgår det at i tilfelle konflikt skal EØS-avtalen gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Norges forpliktelser etter EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett gjennom EØS-loven på en slik måte at den har gjennomslagskraft i forhold til norsk skatterett. Dersom det er motstrid mellom EØS-retten og det som følger av skattelovgivningen, må skattelovgivningen stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen så langt den rekker.

5 Forholdet til EØS-retten er avklart

I de tilfeller hvor det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-retten, enten ved rettskraftig dom eller ved uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal ligningsbehandlingen basere seg på at den norske skatteregelen skal stå tilbake for

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

den EØS-rettslige forpliktelsen, så langt denne rekker. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

6 Forholdet til EØS-retten er ikke avklart

Påberoper skattyter seg at en norsk skatteregel er i strid med EØS-retten og motstridsspørsmålet ikke er avklart gjennom rettskraftig dom eller uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal den norske skatteregelen legges til grunn. Med mindre EØS-anførslene er åpenbart ubegrunnede skal saken forelegges Skattedirektoratet, som avgjør spørsmålet i samråd med Finansdepartementet. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

7 Endring av ligning for tidligere år

7.1 Generelt

Når det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-avtalen, vil den nye rettsoppfatningen kunne innebære at skattytere for flere år tilbake har blitt lignet feil. Hvor slike saker er påklaget eller allerede tatt opp av ligningsmyndighetene, må den nye rettsoppfatningen legges til grunn ved den nye behandlingen. Er saken ikke allerede tatt opp til behandling, må skattyter selv klage på ligningen/anmode om endring av ligningen.

Det er de ordinære reglene for endring av ligning som kommer til anvendelse, jf. lignl. kap. 9, se emnene «Endringssak – endring uten klage» og «Endringssak – klage». For endringssaker der grunnlaget for endringen er endret rettsoppfatning, gjelder en absolutt treårsfrist for endring, jf. lignl. § 9-6 nr. 2. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/746 og LRD (Borgarting) 15. april 2008 (Vesta Eiendom AS) i Utv. 2008/875.

7.2 Tilbakebetaling av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

Om tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt til personer bosatt i EØS, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.4.

7.3 Særlig om utenlandske selskaper i EØS som objekt og subjekt under fritaksmetoden

Utenlandske selskaper og innretninger som er hjemmehørende i en EØS-stat og som tilsvarer norske selskaper eller innretninger som omfattes av fritaksmetoden etter § 2-38 første ledd, er etter norsk intern rett på nærmere bestemte vilkår, fritatt for skatteplikt (kildeskatt) for lovlig utdelt utbytte på aksjer i selskaper mv. hjemmehørende i Norge, se sktl. § 2-38 første ledd bokstav i og femte ledd. Om fritak for kildeskatt, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3. Videre følger det av sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, jf. første og femte ledd, at aksjer i selskaper hjemmehørende i en EØS-stat på nærmere bestemte vilkår vil være omfattet av fritaksmetoden som objekt, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.6.

7.4 Særlig om RISK-regulering av aksjer i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

FIN har lagt til grunn at RISK-reglene ikke fullt ut var i samsvar med EØS-retten. RISK-reglene er nå opphevet, men vil fremdeles ha betydning for personlige aksjonærer gjennom overgangsreglene om fastsetting av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for aksjer ervervet før 1. januar 2006, se FIN 30. august 2007 i Utv. 2007/1373. Disse overgangsreglene er behandlet i emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2 og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.5.

Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter

1 Generelt

Det er en betingelse for full formuesskatteplikt at skattyteren er skattemessig bosatt i Norge ved årsskiftet, jf. sktl. § 2-1 syvende ledd. Skattyteren vil da være skattepliktig for hele sin formue, uansett hvor i verden den befinner seg, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Med årsskiftet skal forstås ved utgangen av 31. desember, se Oslo tingrett 18. september 2012 i Utv. 2012/1777. Tilsvarende gjelder for selskaper og innretninger, jf. § 2-2 sjette ledd, men en del av disse er fritatt for formuesskatt etter sktl. § 2-36 første ledd. Se emnet «Formue», pkt. 2.2.

En skattyter som er bosatt i Norge ved årsskiftet vil på tilsvarende måte ha fradragsrett for all gjeld.

En skattyter som ikke anses skattemessig bosatt i Norge ved årsskiftet er bare skattepliktig til Norge for stedbunden formue ved inntektsårets utgang og vil bare ha fradragsrett for gjeld knyttet til denne formuen.

Om forholdsmessig fordeling av gjeldsrenter hvor skattyter har vært bosatt i Norge en del av året, se pkt. 5.2.2

2 Fast eiendom

2.1 Intern rett

2.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt i Norge er skattepliktige hit for formue i fast eiendom som befinner seg i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Tilsvarende gjelder også for selskaper og innretninger, jf. § 2-2 sjette ledd, i den grad disse er formuesskattepliktige. Se emnet «Formue», pkt. 2.2.

I noen tilfeller skal også andeler i ferieanlegg (time-share) i utlandet sees på som fast eiendom, se emnet «Bolig – tidsparter (time-share)».

Ligningsverdi for fast eiendom i utlandet skal verdsettes etter tilsvarende regler som for fritidseiendom i Norge. Nærmere om verdsetting av fritidseiendom, se emnet «Bolig – formue», pkt. 3. Om næringseiendom, se emnet «Formue». Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

2.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, er etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a skattepliktige hit for formue i fast eiendom i Norge. Utenlandske selskaper og innretninger som ville vært fritatt for formuesskatt etter § 2-36 første ledd om de hadde vært norske, er fritatt for formuesskatt. Om omfanget av skattefritaket, se emnet «Formue», pkt. 2.2. Om fradrag for gjeld, se pkt. 5.2.

2.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene kan fast eiendom som hovedregel formuesbeskattes i den stat hvor eiendommen ligger.

Dersom Norge er bostedsland og dobbeltbeskatning er forebygget gjennom kreditmetoden, skal den formue som kan beskattes i utlandet, også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

NSA regulerer ikke lenger formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er formuesskattpliktige i Norge for fast eiendom i utlandet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Løsøre

3.1 Intern rett

3.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt i Norge, er skattepliktige hit for formue i form av løsøre som befinner seg i utlandet etter de samme regler og unntak som gjelder for løsøre som befinner seg i Norge. Se sktl. § 2-1 niende ledd. Tilsvarende gjelder også for selskaper og innretninger, jf. § 2-2 sjette ledd, i den grad disse er formuesskattepliktige. Se emnet «Formue», pkt. 2.2.

3.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, som her i riket besitter formue i løsøre, er skattepliktig hit for denne formuen jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Løsøre omfatter alle fysiske gjenstander, men ikke bankinnskudd, pantobligasjoner, aksjer og andre verdipapirer.

3.1.3 Skatteavtale

Formue i løsøre kan som hovedregel etter skatteavtalene bare beskattes i det land hvor eieren av løsøre er bosatt.

Formue som består av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løsøre knyttet til et fast sted som tjener til utøvelsen av et fritt yrke, kan etter skatteavtalene normalt beskattes i den stat hvor det faste driftssted eller det faste sted befinner seg. Dersom Norge er bostedsland og dobbeltbeskatning er forebygget gjennom kreditmetoden, skal slik formue også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

Om formue i løsøre som er tilbehør til fast eiendom, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 1.1.3.

NSA regulerer ikke lenger formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er derfor formuesskattpliktige i Norge for fast eiendom i utlandet.

4 Aksjer

4.1 Intern rett

4.1.1 Aksjonær bosatt/hjemmehørende i Norge

Norske aksjonærer som er pliktig til å svare formuesskatt, er skattepliktige til Norge for formue i aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Aksjeselskaper og andre selskaper og innretninger er imidlertid fritatt for formuesskatteplikt etter sktl. § 2-36. Om verdsetting, se emnet «Formue», pkt. 2.2. Om skattlegging som direkte eier av selskapets eiendeler i norskeide selskaper i utlandet, istedenfor som aksjonær i selskapet, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 7.

4.1.2 Aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet

Formue i aksjer i norske selskaper er ikke skattepliktig hit når aksjonæren er bosatt i utlandet, med mindre aksjene må anses eid i virksomhet som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

4.2 Skatteavtale

Formue i aksjer skal som hovedregel bare skattlegges i aksjonærens bostedsland. I tilfeller hvor det ikke er hjemmel for å skattlegge formue etter norsk internrett, se ovenfor, er det uten betydning for norsk beskatningsrett hva som står i skatteavtalen.

NSA regulerer ikke lenger formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som har begrenset skatteplikt til Norge er formuesskattepliktig for aksjer eid i skattepliktig virksomhet i Norge.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5 Gjeld og gjeldsrenter

5.1 Bosattlhjemmehørende i Norge

Skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt fradragsrett i formuen etter skattelovens ordinære regler for gjeld, uavhengig av om gjelden har tilknytning til utlandet, se emnet «Gjeld». På tilsvarende måte har skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge som utgangspunkt fradragsrett for gjeldsrenter etter de ordinære reglene, uavhengig av om rentene har tilknytning til utlandet, f.eks. fordi de betales til en utenlandsk kreditor eller knytter seg til formue i utlandet. Se emnet «Renter av gjeld».

Har skattyter bare vært bosatt i Norge en del av året, skal rentekostnader som ikke er knyttet til stedbunden virksomhet eller fast eiendom i Norge, fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge. Hvis lånets løpetid er begrenset til en del av året, skal likevel rentekostnadene tidfestes til dette tidsrom.

Gjeld og gjeldsrenter er fullt fradragsberettiget i Norge, når dobbeltbeskatning unngås ved anvendelsen av kreditmetoden.

Hvis skattyters formue og/eller inntekt av fast eiendom eller virksomhet i utlandet er unntatt fra skatteplikt i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden eller unntaksmetoden) skal fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge begrenses, se sktl. § 4-31 første ledd og § 6-91 første ledd. Se nærmere pkt. 5.3.

5.2 Bosattlhjemmehørende i utlandet

5.2.1 Generelt

Personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet kan bare kreve fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som beskattes her i riket, jf. sktl. § 4-31 femte ledd. Det kan kreves fradrag for pantegjeld som er stiftet og tinglyst ved anskaffelse av eiendom i Norge eller ved senere påkostninger. På tilsvarende måte kan det bare kreves fradrag for renter av den gjeld som kommer til fradrag i Norge, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd.

Skattegjeld og arveavgift er ikke fradragsberettiget, selv om den knytter seg til stedbundet formue her i landet.

Gjeld innen samme selskap (for eksempel mellom hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge) – såkalt interngjeld – anses ikke som gjeld i skattelovens forstand, og kommer ikke til fradrag ved formuesbeskatningen i Norge. Renter av såkalt interngjeld er ikke fradragsberettiget, med mindre det utenlandske selskapet er en kredittinstitusjon som driver finansieringsvirksomhet (utlån av penger) gjennom fast driftssted i Norge. Gjeld og gjeldsrenter vil da være fradragsberettiget hvis egenkapitalandelen ligger på et forsvarlig nivå. Se sktl. § 13-1, emnet «Aksjeselskap mv. – allment» og FIN 12. juni 1995 i Utv. 1995/1065.

5.2.2 Bosatt i Norge en del av året

Har skattyter vært bosatt i Norge bare en del av året, skal rentekostnader som ikke knytter seg til skattepliktig aktivitet i Norge fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge. Hvis lånets løpetid er begrenset til en del av året, skal likevel rentekostnadene tidfestes til dette tidsrom.

5.2.3 Flere kommuner

Er en skattyter som er bosatt/hjemmehørende i utlandet skattepliktig for formue til flere kommuner i Norge, skal gjeld og gjeldsrenter ikke fordeles forholdsmessig, slik som for norske skattytere som er skattepliktige til flere kommuner. Hvis gjelden i en kommune overstiger bruttoformuen, skal den overskytende gjeld trekkes fra i formuen i de øvrige kommuner. Tilsvarende gjelder hvis rentene i en kommune overstiger inntekten i denne kommunen.

5.2.4 Personer bosatt i en annen EØS-stat

Personlige skattytere som er bosatt i en annen EØS-stat og har begrenset skatteplikt til Norge, kan i visse tilfeller kreve fradrag for gjeldsrenter når hele eller tilnærmet hele

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skattyterens inntekt skattlegges i Norge, jf. sktl. § 6-71 annet ledd. Se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.3.2.

5.3 Gjeld- og gjeldsrentefordeling når skattyteren eier fast eiendom eller driver virksomhet i utlandet

5.3.1 Vilkår for gjeld- og gjeldsrentefordeling

For skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge som ved utgangen av inntektsåret, enten
- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor formue i og/eller inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge begrenses, se sktl. § 4-31 første ledd og § 6-91 første ledd.

For skattytere som utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, skal det foretas gjeld- og/eller gjeldsrentefordeling når virksomheten i utlandet anses å være drevet gjennom et fast driftssted og Norge anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning.

For skattytere som eier fast eiendom i utlandet skal gjeld- og/eller gjeldsrentefordeling foretas når Norge anvender fordelingsmetoden for å unngå dobbeltbeskatning i avtalen med det land der eiendommer ligger.

Gjeld- og gjeldsrentefordeling skal foretas selv om det ikke skjer noen beskatning av den faste eiendommen eller virksomheten i utlandet.

I de tilfeller skatteavtalen bare unntar inntekt av fast eiendom og/eller virksomhet fra norsk beskatning, mens formue ikke er omfattet av avtalen, skal det bare skje en forholdsmessig fordeling av gjeldsrentene. Gjeld vil i slike tilfeller være fullt fradragsberettiget i Norge.

5.3.2 Unntak for personer med bolig- eller fritidseiendom i annen EØS-stat

Fradraget for gjeld og gjeldsrenter skal som utgangspunkt ikke reduseres for personlige skattytere bosatt i Norge som har bolig eller fritidseiendom i en annen EØS-stat hvor det er inngått skatteavtale som bygger på fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for unngåelse av dobbeltbeskatning, jf. sktl. § 4-31 første ledd annet punktum og § 6-91 første ledd annet punktum. Dette gjelder Belgia, Bulgaria, Italia og Kroatia.

Nytt for 2016

Ny skatteavtale med Bulgaria trådte i kraft fra og med 1. januar 2016. Den nye skatteavtalen bygger på kreditmetoden og unntaket gjelder dermed ikke for Bulgaria fra og med 1. januar 2016.

Om eiendommen i utlandet skal anses som skattyters egen bolig eller fritidseiendom må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Vurderingstemaet er her det samme som etter gjeldende bestemmelser om skattefritak ved gevinst ved realisasjon av bolig og fritidsbolig i sktl. § 9-3 annet til fjerde ledd, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 3. Det er ikke et vilkår for fradragsrett for gjeld- og gjeldsrenter at skattyter oppfyller vilkårene om bruk og eiertid på fradragstidspunktet, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 12.5.1.

Har skattyter annen eiendom enn bolig- og fritidsbolig i annen EØS-stat må gjeld- og gjeldsrentefradraget begrenses til den andel av totalformuen som ikke er bolig og fritidsbolig, jf. sktl. § 4-31 første ledd første punktum og § 6-91 første ledd første punktum.

Har skattyter krav på og faktisk krever fradrag for gjelds- og gjeldsrenter i den annen EØS-stat, skal gjelds- og gjeldsrentefradraget avkortes krone for krone med gjeld og gjeldsrenter som det kreves fradrag for i den annen stat, jf. sktl. § 4-31 første ledd tredje punktum og § 6-91 første ledd tredje punktum. Avkortningen av gjelds- og gjeldsrentefradraget i Norge begrenses oppad til en andel som svarer til forholdet mellom samlet verdi av skattyters faste eiendommer og bolig- og fritidseiendommer i den

annen EØS-stat som er unntatt fra gjelds- og gjeldsrentebegrensningen og verdien av skattyters samlede eiendeler, jf. sktl. § 4-31 tredje punktum og § 6-91 første ledd tredje punktum. Ingen av de EØS-statene som bygger på unntaksmetoden har formuesskatt, slik at det inntil videre kun er aktuelt med avkortning av gjeldsrenter.

Skattyteren må gi opplysninger til ligningsmyndighetene om slik fradragsføring i den annen stat.

5.3.3 Gjennomføringen av gjeldsrentefordelingen

Den delen av gjeld og/eller gjeldsrenter som etter en fordelingsnøkkel (se nedenfor) faller på utlandet, er ikke fradragsberettiget i Norge. Det skal anvendes samme fordelingsnøkkel for gjeld og for gjeldsrenter.

For ektefeller bosatt i Norge tas begges gjeld og gjeldsrenter med i fordelingen. Dette gjelder selv om ektefellene lignes særskilt.

Gjeld- og/eller gjeldsrentefordeling i deltakerlignede selskaper skjer som om selskapet var skattyter. Det skjer ingen samordning av selskapets formuesposter og deltakernes formuesposter ved fordelingen av gjelds- og gjeldsrentefradrag.

5.3.4 Fordelingsnøkkel

Fordelingen skal foretas etter en fordelingsnøkkel basert på forholdet mellom verdien ved inntektsårets utgang av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, og verdien av skattyters samlede eiendeler, se sktl. § 4-31 annet og tredje ledd samt § 6-91 annet ledd og tredje ledd.

For skattytere med årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt», skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler fastsettes til bokført verdi oppgjort i samsvar med regnskapsloven, jf. sktl. § 4-31 annet ledd og § 6-91 annet ledd. Det er en forutsetning at regnskapet for virksomheten i utlandet er oppgjort etter de samme normer som regnskapet i virksomheten for øvrig, og at det er i tråd med god regnskapsskikk. Eiendelene i utlandet og i Norge må være vurdert etter de samme regnskapsprinsipper. Bolig- og fritidseiendom i annen EØS-stat som ikke skal omfattes av begrensningen, jf. pkt. 5.3.1, skal regnes med i verdien av skattyters samlede eiendeler, men skal ikke inngå blant de eiendeler som er unntatt fra beskatning Norge, jf. sktl. § 4-31 annet ledd annet punktum og § 6-91 annet ledd annet punktum.

For skattytere, herunder fysiske personer, som ikke har årsregnskapsplikt, skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler fastsettes til ligningsverdi (skattemessig formuesverdi), jf. sktl. § 4-31 tredje ledd og § 6-91 tredje ledd. Formue i Norge er formue etter fradrag for fribeløp i kontanter, innbo og annet løsøre, se sktl. § 4-20. Fast eiendom i utlandet skal verdsettes til ligningsverdi etter norske regler, se emnet «Bolig – formue», pkt. 10. Bolig- og fritidseiendom i annen EØS-stat som ikke skal omfattes av begrensningen, jf. pkt. 5.3.1, skal regnes med i verdien av skattyters samlede eiendeler, men vil ikke inngå blant de eiendeler som er unntatt fra beskatning i Norge, jf. sktl. § 4-31 tredje ledd annet punktum og § 6-91 tredje ledd annet punktum.

For personer som er skattepliktig som bosatt i Norge etter intern rett, men som er bosatt i utlandet etter skatteavtale, tas det ved fordelingen bare hensyn til formue som er skattepliktig i Norge og formue i fast eiendom og virksomhet i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

5.3.5 Person bosatt i Norge etter internretten, men i utlandet etter skatteavtale

Når en person som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter skatteavtalen, har fast eiendom i utlandet, er formuen i og/eller inntekten av den faste eiendommen normalt unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale. I slike tilfeller skal fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge begrenses.

NSA regulerer ikke lenger formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er derfor formuesskattepliktige i Norge etter intern

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

rett og har krav på fullt fradrag for gjeld. Inntekten av fast eiendom i utlandet er unntatt fra beskatning i Norge og det skal derfor skje en forholdsmessig fordeling av gjeldsrentene.

5.3.6 Norsk-eid utenlandsk selskap

Finansdepartementet kan i henhold til sktl. § 2-37 fjerde ledd i visse tilfeller samtykke i at en aksjonær som eier minst 95 % av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap, skal skattlegges som om aksjonæren var direkte eier av selskapets eiendeler. Se nærmere «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 7. I slike tilfeller skal det ved fordelingen av gjeld og gjeldsrenter etter sktl. § 4-31 første ledd og § 6-91 første ledd tas hensyn til det utenlandske selskapets gjeld og renter av gjeld som etter en forholdsmessig fordeling faller på verdien av vedkommendes eiendommer og anlegg som skattyteren anses som eier av, jf. sktl. § 4-31 fjerde ledd og § 6-91.

Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting

– *Sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b, § 10-70 og § 14-25.*
– *FSFIN § 10-70.*

1 Innledning

Sktl. § 10-70 og FSFIN § 10-70 har regler om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting. Reglene innebærer at personlige skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer eller andeler i norske eller utenlandske selskaper, skal beskattes som om aksjene eller andelene mv. var realisert siste dag før skattyters skatteplikt som bosatt i Norge opphører, eller skattyter anses bosatt i et annet land etter skatteavtale.

Reglene gjelder også ved overdragelse av aksjer til ektefelle som er skattemessig bosatt i utlandet. Videre får reglene anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS ved anvendelsen av § 10-70.

Reglene gjelder bare for samlet netto gevinst/tap som overstiger kr 500 000, jf. sktl. § 10-70 tredje og fjerde ledd. Det gis utsettelse med betalingen av skatten frem til faktisk realisasjon, hvis det stilles betryggende sikkerhet. Det gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse når skattyter flytter til en stat innenfor EØS, når Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyters inntekts- eller formuesforhold, samt bistand til innfordring.

Den beregnede skatten kan reduseres eller bortfalle som følge av bestemte begivenheter som inntrer etter utflyttingen.

Det gis fradrag for tap ved utflytting til en annen EØS-stat, på samme måte og på samme vilkår som en gevinst er skattepliktig.

Skatteplikten faller bort hvis aksjene ikke er realisert innen fem år etter utflytting, eller hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter intern rett eller skatteavtale.

2 Beskatning av aksjegevinster ved utflytting

2.1 Hvem som omfattes av reglene om gevinstbeskatning ved utflytting

Reglene i sktl. § 10-70 gjelder for personlig skattyter som eier aksjer mv. ved opphør av bostedsskatteplikt til Norge etter intern rett eller skatteavtale. I tillegg gjelder reglene for person som er bosatt i Norge og som overfører aksjer mv. til ektefelle som er skattemessig bosatt i en annen stat, jf. sktl. § 10-70 første ledd annet punktum. Det har ingen betydning hvor lenge vedkommende har vært skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen eller overføringen til ektefellen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Reglene kommer ikke til anvendelse ved utflytting for personer som har kommet til Norge og har blitt bosatt her etter intern rett, men som ikke har blitt bosatt her etter skatteavtale.

2.2 Eiendeler som omfattes av reglene om gevinstbeskatning ved utflytting

Reglene om skatteplikt ved flytting til utlandet omfatter gevinst på

- aksje, andel og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i selskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a-e, herunder
  - aksjeselskap
  - allmennaksjeselskap
  - sparebank
  - annet selveiende finansieringsforetak
  - gjensidig forsikringsselskap
  - samvirkeforetak
  - verdipapirfond
- andel i norsk deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-2 annet ledd
- aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap som nevnt ovenfor
- tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel i norsk eller utenlandsk selskap nevnt ovenfor.

Reglene omfatter også opsjoner i arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-14 tredje ledd, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.5.3 s. 65.

Når skattyter etter utflytting fortsatt er skattepliktig i Norge for virksomhet som drives eller bestyres (fast driftssted etter skatteavtale) i Norge, skal både selskapsandelen og aksjer som er knyttet til virksomheten (aksjer i virksomhet) holdes utenfor beregningen av latent skattepliktig gevinst etter sktl. § 10-70.

2.3 Begivenheter som utløser gevinstbeskatning

2.3.1 Utflytting

Ved opphør av bostedsskatteplikt etter intern rett, anses gevinsten realisert siste dag før den alminnelige skatteplikt som bosatt etter sktl. § 2-1 opphører (emigrasjon). Tilsvarende gjelder for personer som flytter til Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b.

Ved opphør av bostedsskatteplikt etter skatteavtale, utløses beskatning siste dag før vedkommende blir ansett bosatt i utlandet etter skatteavtalen. Om skattemessig bosted, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.

2.3.2 Overføring av aksjer og andeler til ektefelle bosatt i utlandet

Hvis aksjer eller andeler overføres til en ektefelle som er skattemessig bosatt i en annen stat, utløses gevinstbeskatning for de overførte aksjene, selv om den overdragende ektefellen fremdeles er skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 10-70 første ledd annet punktum. Dette gjelder uavhengig av om overdragelsen skjer mot vederlag.

2.4 Beløpsbegrensning

Samlet beregnet netto gevinst (etter fradragsberettigede tap) inntil kr 500 000 utløser ikke skatteplikt, jf. sktl. § 10-70 fjerde ledd. Det fastsettes da ikke noen latent gevinst ved opphør av skatteplikt. Denne beløpsgrensen gjelder også hvor aksjer overføres til ektefelle som er skattemessig bosatt i utlandet. Hvis samlet netto latent gevinst overstiger kr 500 000 er hele gevinsten skattepliktig. For ektefeller er det den enkelte ektefelles netto gevinst i utflyttingsåret som skal vurderes mot beløpsgrensen på inntil kr 500 000 i sktl. § 10-70. Når vilkårene for beregning av utflyttingsskatt er oppfylt for begge ektefellene i samme inntektsår kan de fritt fordele gevinster og tap seg i mellom. Se for øvrig «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.4.

Mindreårige barn som lignes sammen med foreldrene etter sktl. § 2-14, er omfattet av den enkelte forelders beløpsgrense på kr 500 000.

2.5 Fradrag for tap

Ved flytting til annen EØS-stat eller Svalbard skal det gis fradrag for tap i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd. Samlet netto tap er fradragsberettiget dersom grensebeløpet på kr 500 000 er overskredet. Det samme gjelder ved overføring av aksjer og andeler til ektefelle bosatt i en annen EØS-stat. Ved gaveoverføring gis det imidlertid ikke fradrag for gaveelementet. Det gis ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat.

Det gis ikke fradrag for tap ved flytting til stater utenfor EØS-området. Et tapsfradrag som er fastsatt ved utflytting til en EØS-stat, faller bort hvis skattyter flytter videre til en stat utenfor EØS-området, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.10.2.3 s. 77.

2.6 Tidfesting

Gevinst er skattepliktig og eventuelt tap fradragsberettiget den siste dagen før skatteplikt som bosatt i Norge opphører etter intern rett eller skatteavtale, jf. sktl. § 14-25, eller siste dagen før skattyter anses bosatt på Svalbard. Tapsfradraget fastsettes ved ligningen for utflyttingsåret, men avregningen utsettes til aksjene eller andelene er realisert, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd tredje punktum. Om utsettelse med innbetaling av skatt på gevinst, se nedenfor.

2.7 Beregning av gevinst/tap ved utflytting

2.7.1 Generelt

Hvis samlet netto gevinst overstiger kr 500 000, skal det beregnes og fastsettes en gevinst for hver aksje, andel mv. ved ligningen for utflyttingsåret. Tilsvarende gjelder hvor beskatning utløses ved overføring til ektefelle som er skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 10-70 første ledd annet punktum og pkt. 2.3.2. Om utsettelse med betaling av skatt, se pkt. 2.8.

Hvor det foreligger rett til tapsfradrag skal også tapsfradraget for de enkelte aksjer/andeler mv. beregnes og fastsettes ved ligningen for utflyttingsåret/overføringsåret, men skal ikke avregnes før aksjene eller andelene er realisert, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd tredje punktum.

Ved gevinst/tapsberegningen skal utgangsverdien settes til aksjenes/andelenes markedsverdi den dagen aksjene anses realisert, jf. sktl. § 10-70 første og femte ledd og pkt. 2.3. For børsnoterte aksjer benyttes denne dagens gjennomsnittlige omsetningskurs, eventuelt kjøperkurs der omsetningskurs ikke finnes. For ikke børsnoterte aksjer og selskapsandeler uten kjent markedsverdi må markedsverdien/utgangsverdien fastsettes ved skjønn.

Inngangsverdien for aksjer og andeler fastsettes etter de ordinære regler. Om inngangsverdien for aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6. Om inngangsverdi for andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 3. Om inngangsverdien for aksjer ervervet ved arv eller gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

2.7.2 Inngangsverdi for skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge

Skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen og som har bodd mindre enn 10 år i Norge kan kreve at inngangsverdi for aksjer og andeler som vedkommende eide da skatteplikten som bosatt i Norge oppstod, fastsettes til markedsverdien på dette tidspunktet, jf. sktl. § 10-70 sjette ledd. Inngangsverdien etter denne regelen kan ikke settes høyere enn utgangsverdien. En slik alternativ inngangsverdi kan dermed ikke føre til eller øke et latent tapsfradrag

2.7.3 Oppgave over aksjer og andeler

Skattyter som påstår at bostedsskatteplikten til Norge er opphørt etter sktl. § 2-1 eller etter skatteavtale, må for det år skatteplikten påstås å være opphørt, legge ved selvangivelsen skjemaet «Gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting» (RF-1141) for de aksjene og andelene som omfattes av skatteplikten. Skjemaet skal også leveres hvis skattekontoret fastsetter et annet tidspunkt for skattemessig utflytting enn det skattyter

påstår. Har ikke skattyter beregnet gevinst/tap i oppgaven må skattekontoret fastsette gevinsten/tapet ved skjønn.

Tilsvarende oppgaveplikt gjelder for det år aksjer eller andeler er overført til ektefelle bosatt i utlandet.

2.8 Utsettelse med innbetaling av utlignet skatt

2.8.1 Generelt

Skattyteren kan på visse vilkår gis utsettelse med innbetaling av den skatt som utlignes på den latente gevinsten i forbindelse med utflyttingen, jf. sktl. § 10-70 syvende ledd og FSFIN § 10-70-1. Tilsvarende gjelder hvor beskatning utløses ved overføring av aksjer mv. til ektefelle bosatt i utlandet. Når det er gitt utsettelse, kan retten til fortsatt utsettelse falle bort, se pkt. 2.9.

For at skattyter skal få utsettelse med innbetaling av utlignet skatt, er det et vilkår at han har levert en slik oppgave over aksjer og andeler som er nevnt under pkt. 2.7.3 og beregnet gevinsten, jf. FSFIN § 10-70-1. Tilsvarende betingelse gjelder også når skattekontoret fastsetter et annet tidspunkt for skattemessig utflytting enn det skattyter påstår.

2.8.2 Sikkerhetsstillelse

Ved flytting til en annen EØS-stat som Norge har inngått folkerettslig overenskomst med om utlevering av opplysninger om skattyters inntekts- og formuesforhold og bistand til innfordring, gis det utsettelse med betalingen av skatten uten sikkerhetsstillelse. Tilsvarende gjelder hvor det utløses skatteplikt ved overføring av aksjer eller andeler til ektefelle som er bosatt i en slik stat. Norge har slike avtaler med følgende stater innen EØS-området

- Belgia
- Danmark
- Estland
- Finland
- Frankrike
- Hellas
- Island
- Italia
- Latvia
- Litauen
- Luxemburg
- Malta
- Nederland
- Polen
- Portugal
- Slovenia
- Spania
- Storbritannia
- Sverige
- Tsjekkia
- Tyskland
- Østerrike.

Ved flytting til Svalbard gis utsettelse med betalingen av skatten uten sikkerhetsstillelse.

Ved utflytting til alle andre land er det alltid et vilkår for utsettelse med innbetaling av utlignet skatt, at det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. § 10-70 syvende ledd. Tilsvarende gjelder hvor det utløses skatteplikt ved overføring av aksjer eller andeler til ektefelle bosatt i slikt land. Sikkerhetsstillelsen må tilsvare skatteforpliktelsen og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Skattekontoret fastsetter kravet til sikkerhetsstillelse og hvor lang varighet den skal ha, jf. FSFIN § 10-70-1 fjerde ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.9 Bortfall av retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten

2.9.1 Realisasjon innen fem år

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort hvis aksjene eller andelene realiseres innen fem år etter tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt etter intern rett eller skatteavtale.

2.9.2 Gaveoverføring innen fem år

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort hvis aksjene eller andelene overføres ved gave innen fem år til person/selskap som ikke er skattemessig bosatt/hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-70 åttende ledd. Dette gjelder også ved overføring mellom ektefeller mens begge er bosatt i utlandet.

2.9.3 Opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap

Gjelder den utsatte beskatningen andeler i deltakerlignede selskaper, bortfaller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten for disse andelene, hvis virksomheten i selskapet opphører, jf. sktl. § 10-70 åttende ledd. Dette vil være aktuelt hvor opphøret skjer før det er gått fem år etter at skatteplikten opphørte, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c. Opphøret av virksomheten får ikke betydning for den utsatte beskatning for gevinst på eventuelle andre andeler eller aksjer. Om opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

2.9.4 Videre flytting

Hvis skattyter som har fått utsettelse med betalingen uten å stille sikkerhet, flytter videre til et annet land innen fem år etter at skatteplikten opphørte etter intern rett eller etter skatteavtale, må retten til fortsatt utsettelse vurderes på nytt. Flytter skattyter til en stat hvor rett til utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det stilles betryggende sikkerhet, faller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bort, med mindre det stilles sikkerhet i samsvar med FSFIN § 10-70-1 fjerde ledd, jf. FSFIN § 10-70-1 tredje ledd.

2.9.5 Informasjonsplikt om bortfall av retten til utsettelse med betaling av skatten

Inntrer en hendelse som gjør at retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort, har skattyter plikt til å informere skattekontoret om dette innen to måneder etter at den betalingsutløsende hendelsen inntraff, jf. FSFIN § 10-70-1 femte ledd. Skattyter kan opplyse om dette i skjemaet «Realisasjon av aksjer og andeler etter opphør av skattemessig bosted i Norge» (RF-1314).

2.9.6 Endret beregning av skatt ved bortfall av retten til utsettelse

Faller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bort, kan skattyteren kreve å få redusert utlignet skatt som om gevinsten var fastsatt etter verdien på det tidspunkt retten til utsettelse med betalingen falt bort, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd. I disse tilfellene beregnes gevinsten etter reglene i sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a, annet til fjerde punktum, se pkt. 2.12.

2.10 Dokumentasjon for at vilkårene for fortsatt utsettelse med betaling av skatten er oppfylt

For skattyter som har rett til utsettelse med betaling av skatten er det i følge FSFIN § 10-70-1 annet ledd et vilkår for fortsatt utsettelse med betaling av skatten, at skattyteren innen 30. april i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen dokumenterer

- hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, og
- at de aksjene eller andelene som det er gitt utsettelse med betalingen av skatten i forhold til, fremdeles er i behold.

Er det krevd utsettelse med innbetalingen av skatten i forbindelse med overføring av aksjer eller andeler til ektefelle bosatt i utlandet, må det dokumenteres at aksjene eller andelene er i behold hos ektefellen og hvor ektefellen har sitt skattemessige bosted. Dette gjelder også hvis ekteskapet har blitt oppløst etter at overføringen fant sted.

2.11 Bortfall av endelig skatteplikt

Skatteplikten for gevinst ved utflytting faller bort i følgende tilfeller

- hvis skattyter ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at skatteplikten til Norge som bosatt etter intern rett eller etter skatteavtale opphørte, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c
- hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter intern rett eller etter skatteavtale, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav d

Har det blitt beregnet latent gevinst ved overføring til ektefelle bosatt i utlandet, faller skatteplikten for gevinsten bort i følgende tilfeller

- hvis ektefellen ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at overføringen fant sted
- hvis ektefellen blir bosatt i Norge etter intern rett eller etter skatteavtale
- hvis aksjene overføres tilbake til ektefellen bosatt i Norge

Er skatteplikten falt bort etter et av alternativene ovenfor, skal det foretas endring av ligning for utflyttingsåret/overføringsåret. Ved endret ligning faller tidligere beregnet latent gevinst/tap bort. Er det stilt sikkerhet, skal denne frigis.

2.12 Endret beregning av gevinst/tap ved realisasjon

2.12.1 Generelt

Realisasjon av aksjene eller andelene til en høyere verdi enn den verdi som ble lagt til grunn ved beregningen av den latente gevinsten, medfører ikke at det skal foretas omberegning av den fastsatte gevinsten.

Hvis aksjene/andelene realiseres til en lavere verdi enn den realisasjonsverdi (utgangsverdi) som er fastsatt i forbindelse med utflyttingen, kan skattyter kreve at utlignet skatt på aksjene blir redusert, slik at skatten beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a. Utgangsverdien kan likevel ikke settes lavere enn inngangsverdien. Den alternative utgangsverdien kan dermed ikke føre til eller øke et tap. Den kan heller ikke benyttes ved gaveoverføringer, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a fjerde punktum og pkt. 2.9.2. Korrigeringen gjennomføres ved endring av ligningen for utflyttingsåret/overføringsåret. Skattyter skal gi opplysninger i skjemaet «Realisasjon av aksjer og andeler etter opphør av skattemessig bosted i Norge» (RF-1314).

Er det grunnlag for reduksjon av den skatt som er utlignet i forbindelse med utflyttingen og skatten er innbetalt, skal for mye betalt skatt tilbakebetales, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd.

2.12.2 Korrigering for lavt eller ikke beskattet utbytte

Ved den alternative gevinstberegningen skal lavt eller ikke beskattet utbytte for de foregående fem år etter utflyttingen legges til utgangsverdien jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a tredje punktum. Ved realisasjon i 2015 vil det bare være aktuelt å korrigere for utbytte mottatt i 2011, 2012, 2013, 2014 og 2015 forut for realisasjonen. Skatt betalt av slikt utbytte i Norge eller annen stat skal da trekkes fra i skatten, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd første punktum.

Som lavt beskattet utbytte regnes utbytte som er beskattet lavere enn to tredeler av den skatten som ville blitt utlignet dersom skattyteren var bosatt i Norge, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd annet punktum. Ved beregningen av hvilken skatt som hadde påløpt om skattyter hadde vært bosatt i Norge, skal det tas hensyn til beregnet skjerming.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.12.3 Eksempler på gevinstberegning

Inng. verdi	Verdi ved flytting	Latent gevinst/tap i Norge	Salgssum	Faktisk gevinst/tap i utlandet	Endelig gevinst/tap i Norge	Kommentarer
800	1 200	400	1 400	600	400	Verdistigning før utflytting beskattes
800	1 200	400	500	-300	0	Utgangsverdi kan ikke være lavere enn historisk kostpris – ingen beskatning av latent gevinst
800	500	-300	400	-400	-300	Utgangsverdi kan ikke settes lavere enn verdi ved utflytting. Fradraget er betinget av at det ikke er gitt fradrag i utlandet
800	500	-300	600	-200	-200	Fradraget skal begrenses til faktisk tap. Fradraget er betinget av at det ikke er gitt fradrag i utlandet
800	500	-300	900	100	0	Fradraget skal begrenses til faktisk tap, her er det ikke tap ved realisasjon

2.13 Kreditfradrag

Har skattyter realisert aksjer innenfor 5-årsperioden og er beskattet for gevinst i bostedsstaten skal det gis fradrag for den utenlandske skatten i utlignet skatt etter sktl. § 10-70 niende ledd bokstav b. Det er bare den utenlandske skatten som gjelder den del av gevinsten som er beregnet etter de norske reglene som gir rett til kreditfradrag. Reglene om kreditfradrag i sktl. § 16-20 til § 16-28 gjelder så langt de passer. Om fradrag for skatt betalt i utlandet, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.

Utland – grensegjengere

– *Den nordiske skatteavtalen, protokollen VI.*
– *EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71*
– *EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EF) nr. 883/2004*

1 Hva er en grensegjenger

1.1 Generelt

Med grensegjenger menes i NSA (den nordiske skatteavtalen) person som er skattepliktig som bosatt i en kommune som direkte grenser til riksgrensen mellom Norge og Sverige eller riksgrensen mellom Norge og Finland og som oppebærer lønn eller annen lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i en kommune som grenser direkte til den samme riksgrensen i det annet land. Se protokollen til NSA pkt. VI nr. 1 og 3.

Det er et vilkår for å bli ansett som grensegjenger at vedkommende regelmessig oppholder seg i sin faste bolig. Uttrykket «regelmessig oppholder seg» betyr at skattyteren

som hovedregel minst en gang i uken oppholder seg på sitt faste bosted i den stat hvor han er skattemessig bosatt. For at skattyteren skal anses for å oppholde seg i sin faste bolig, skal oppholdet i bostedsstaten omfatte minst to dager i uken. Også del av dag regnes som «dag». Bestemmelsene bør imidlertid unntaksvis også kunne komme til anvendelse ved lengre fravær enn en uke, når det skyldes en spesiell årsak som f.eks. sykdom, et særskilt arbeidsoppdrag e.l.

En person vil ikke omfattes av bestemmelsene om grensegjengere dersom bostedskommune og arbeidskommune ikke grenser direkte mot den samme riksgrensen. Dette gjelder f.eks. hvor vedkommende bor i en kommune i Norge som grenser direkte mot riksgrensen med Finland og arbeider i en kommune i Sverige som grenser direkte mot riksgrensen med Norge.

Det er derimot ikke noe vilkår at vedkommendes bostedskommune grenser direkte til arbeidskommunen i det andre land.

Dette emnet omfatter bare de særlige regler for grensegjengere bosatt i Norge, Finland og Sverige.

1.2 Grensekommuner

Følgende kommuner i Norge har grense mot Sverige
- Østfold fylke: Halden, Hvaler, Aremark, Marker og Rømskog
- Akershus fylke: Aurskog-Høland
- Hedmark fylke: Eidskog, Kongsvinger, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Engerdal
- Sør-Trøndelag fylke: Røros og Tydal
- Nord-Trøndelag fylke: Meråker, Verdal, Snåsa, Lierne og Røyrvik
- Nordland fylke: Hattfjelldal, Hemnes, Rana, Saltdal, Fauske, Sørfold, Hamarøy, Tysfjord, Ballangen og Narvik
- Troms fylke: Bardu, Målselv og Storfjord

Følgende kommuner i Sverige har grense mot Norge
- Västra Götalands län: Strömstad, Tanum og Dals Ed
- Värmlands län: Årjäng, Eda, Arvika og Torsby
- Dalarnas län: Malung og Älvdalen
- Jämtlands län: Berg, Härjedalen, Krokom, Strömsund og Åre
- Västerbottens län: Vilhelmina, Storuman og Sorsele
- Norrbottens län: Arjeplog, Jokkmokk, Gällivare og Kiruna

Følgende norske kommuner grenser til Finland
- Storfjord, Kåfjord, Nordreisa, Kautokeino, Karasjok, Tana, Nesseby og Sør-Varanger

Følgende finske kommuner grenser til Norge
- Enare, Enotekiø og Utsjoki

2 Arbeidstakere

2.1 Grensegjengere skattemessig bosatt i Norge

2.1.1 Skatteplikt for lønn mv.

Grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge skal skattlegges i Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i grensekommune i Sverige og Finland. Dette gjelder arbeid både for offentlige og private arbeidsgivere.

2.1.2 Trygdeavgift

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er grensegjengere som utgangspunkt omfattet av trygdeordningen i arbeidslandet. Denne rådsforordningen gjelder fra og med 1. juni 2012. Nærmere om overgangsreglene til forordning nr. 883/2004, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 3.

Inntekt som grensegjengere skattemessig bosatt i Norge har i grensekommune i Sverige eller Finland, regnes vanligvis ikke som pensjonsgivende i Norge. Det skal ikke fastsettes pensjonsgivende inntekt ved ligningen eller betales trygdeavgift til Norge av slik inntekt hvis grensegjengeren bare arbeider i Sverige eller Finland.

For personer som er arbeidstakere eller utøver næring i mer enn et land er det et vilkår om at en vesentlig del (minimum 25 %) av arbeidet/næringsvirksomheten skal utføres i bostedslandet for at medlemskapet i folketrygden i bostedslandet skal opprettholdes. Det følger av art. 87 nr. 8 i forordning nr. 883/2004 at hvis en person blir omfattet av et annet lands lovgivning som følge av lovvalgsreglene i ny forordning, skal lovvalget etter forordning nr. 1408/71 fortsatt gjelde så lenge vedkommendes situasjon vedrørende arbeidsforhold og bostedsland, ikke endres. Lovvalget etter forordning nr. 1408/71 varer så lenge vedkommendes situasjon ikke endres, men maksimalt i 10 år regnet fra 1. juni 2012 eller til vedkommende selv ønsker å vurdere lovvalget etter forordning nr. 883/2004.

Etter forordning nr. 883/2004 kan en person som er arbeidstaker i et land og selvstendig næringsdrivende i et annet, bare være omfattet av lovgivningen i det landet der han utfører arbeid som arbeidstaker. Art. 87 nr. 8 kan medføre at enkelte vil kunne være medlem i to land i en overgangsperiode.

Ved tvil om medlemskapet i folketrygden må NAV kontaktes.

2.1.3 Forskudd

For grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge og arbeider i grensekommune i Sverige eller Finland, må det skrives ut forskuddsskatt. Trygdeavgift skal ikke tas med i forskuddsskatten.

2.1.4 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering, se nedenfor.

2.2 Grensegjengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland

2.2.1 Skatteplikt for lønn mv.

Grensegjengere som er skattemessig bosatt i Finland eller Sverige, skal ikke ilegges inntektsskatt i Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i grensekommune i Norge. Inntekten skal bare skattlegges i bostedslandet. Dette gjelder arbeid både for offentlige og private arbeidsgivere.

2.2.2 Skatteplikt for andre ytelser

Dersom en grensegjenger mottar ytelser fra Arbeids- og velferdsetaten (NAV) er disse skattepliktige til Norge når skattyter er skattepliktig som bosatt etter intern rett.

2.2.3 Trygdeavgift

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er grensegjengere som utgangspunkt omfattet av trygdeordningen i arbeidslandet. Grensegjengere bosatt i Sverige og Finland skal vanligvis betale trygdeavgift i Norge av inntekt som grensegjenger. Trygdeavgiften fastsettes og innkreves av Skatteetaten. For øvrig gjelder de samme reglene som for grensegjengere skattemessig bosatt i Norge, se pkt. 2.1.2.

2.2.4 Forskudd

Skattekontoret skal skrive ut forskudd for grensegjengere bosatt i Sverige og Finland som tilsvarer trygdeavgift. Normalt skal det skrives ut et skattekort på 10 %.

Når en grensegjenger mottar ytelser fra Arbeids-og velferdsetaten (NAV) som er skattepliktige til Norge fordi skattyter er skattepliktig som bosatt etter intern rett, må grensegjengeren ta kontakt med skattekontoret for å få vurdert om skattekortet skal endres.

Dersom grensegjengeren legger frem dokumentasjon på at han ikke er medlem av folketrygden i Norge samtidig som han får en forhåndsuttalelse på fritak for skatt for lønnsinntekten, skrives det ikke ut skattekort. Denne forhåndsuttalelsen sendes arbeidsgiveren med kopi til grensegjengeren.

2.2.5 Selvangivelse og foreløpig skatteberegning

Grensegjengere får tilsendt selvangivelse. Dersom inntekten er korrekt innrapportert vil foreløpig skatteberegning bare gi trygdeavgift på 8,2 % av pensjonsgivende inntekt.

3 Arbeidsgivere

3.1 Forskudd

Arbeidsgivere hjemmehørende i Norge skal foreta forskuddstrekk i lønn som utbetales til grensegjengere bosatt i grensekommunene i Sverige eller Finland for personlig arbeid utført i norsk grensekommune, når arbeidstaker er trygdet i Norge.

3.2 Lønnsrapportering

Norsk arbeidsgiver plikter å innrapportere lønn utbetalt til grensegjenger bosatt i Sverige eller Finland.

3.3 Arbeidsgiveravgift

Norske arbeidsgivere har plikt til å betale arbeidsgiveravgift også for lønnsutbetalinger til grensegjengere bosatt i Sverige og Finland. Om hvilken sats som skal benyttes, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser».

Utland – internprising (transfer pricing)

- *Sktl. § 13-1.*
- *Lignl. § 4-12.*
- *Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender .*
- *Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer (lignl.).*
- *Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser.*
- *OECDs mønsteravtale art. 7 og art. 9.*
- *OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter.*
- *OECDs rapport om tilordning av fortjeneste til fast driftssted.*

1 Generelt

Med internprising menes vilkår og priser knyttet til transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap. Internprising omfatter transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger som ligger i ulike land (jurisdiksjoner) og disposisjoner mellom et foretaks hovedkontor i en stat og et fast driftssted (filial) i en annen stat. Det samme gjelder tilsvarende transaksjoner mellom norske selskaper/innretninger med interessefellesskap, for eksempel for transaksjoner og mellomværender mellom foretak med alminnelig skatteplikt, jf. sktl. § 2-2, og foretak med særskatteplikt, jf. petroleumsskatteloven mv.

For transaksjoner og mellomværender mellom tilknyttede parter angir sktl. § 13-1 første ledd vilkårene for å fravike skattyters påstand. For at skattegrunnlaget skal kunne endres for noen av partene, må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre at

- det foreligger interessefellesskap mellom partene
- skattyters formue eller inntekt er redusert
- interessefellesskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert

Det er ikke knyttet noe illojalitetsvilkår til denne bestemmelsen.

Ved skjønnsutøvelsen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bestemmelsen gir hjemmel til å fravike priser og vilkår i transaksjoner mellom nærstående som ikke samsvarer med priser og vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, dvs. ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Om armlengdeprinsippet, se pkt. 2.2.2.

Nærmere om de generelle vilkårene i sktl. § 13-1, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7. I dette emnet behandles anvendelsen av sktl. § 13-1 i internprisingssammenheng.

Selskaper og innretninger skal levere en oppgave som gir en oversikt over transaksjoner og overføringer mellom nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner og mellomværender), jf. ligningsloven § 4-12. Nærmere om opplysningsplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 3.

Selskaper og innretninger skal iht. ligningsloven § 4-12 nr. 2 utarbeide skriftlig dokumentasjon som viser at transaksjoner som er gjennomført i interessefellesskap er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

En presisering av dokumentasjonskravene fremgår av

– Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjonsplikt, og
– Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser

Nærmere om dokumentasjonsplikten, se pkt. 6.

Om begrensning av rentefradrag mellom nærstående selskaper mv., se emnet «Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap».

2 Vilkårene for å fravike skattyters påstand ved internprising

2.1 Interessefellesskap

Generelt om innholdet i begrepet interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Når selskap/foretak har transaksjoner som omfattes av reglene om oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt, jf. lignl. § 4-12, vil det alltid foreligge interessefellesskap etter sktl. § 13-1. Om dokumentasjonsplikten, se pkt. 6. Om oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 3.

Transaksjoner ved denne typen interessefellesskap kalles kontrollerte transaksjoner. Transaksjonene kan for eksempel gjelde kjøp/salg av varer eller tjenester, overføring av eiendeler, finansiering/lån, driftskreditter mv. Omstruktureringer og overføring av virksomhet omfattes også.

2.2 Redusert skattegrunnlag

2.2.1 Generelt

Sktl. § 13-1 første ledd gir hjemmel til å fastsette inntekten ved skjønn, men er ikke en selvstendig beskatningshjemmel. Skatteplikt og fradragsrett følger de vanlige reglene. Skatteavtalene setter i utgangspunktet ikke skranker av betydning for Norges rett til å anvende sktl. § 13-1.

Ved inntektsfastsettingen er det forholdene på transaksjonstidspunktet som er avgjørende ved den skattemessige vurderingen.

Ved vurderingen av om partene har forskjøvet skattegrunnlaget, må en sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville blitt hvis partene hadde vært uavhengige (armlengdeprinsippet). Det er tilstrekkelig at formue/inntekt blir redusert hos en av partene, uansett om formue/inntekt ved en forskyvning ville økt tilsvarende hos den andre part, slik at den samlede formue/inntekt blir lik, se LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. Se også FIN 18. juni 1996 i Utv. 1996/1147.

For å kunne konstatere at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, vil det være tilstrekkelig å dokumentere at den anvendte prisen avviker fra en markedspris. Det kreves ikke et kvalifisert avvik. Reduksjon av skattegrunnlaget i forhold til utlandet og i forhold til særskattegrunnlaget etter petroleumsskatteloven kan skje på ulike måter. Om beskrivelse av ulike typetilfeller og rettspraksis, se pkt. 4.

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se HRD Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025).

2.2.2 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er implementert i norsk rett i skatteloven § 13-1 og samsvarer med OECDs mønsteravtale art. 9. Skatteloven § 13-1 fjerde ledd bestemmer at det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsetting av formue eller inntekt etter tredje ledd, skal tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Av retningslinjene fremgår bl.a. metodene som kan anvendes i forbindelse med evaluering av prisingen. Nærmere om OECDs retningslinjer, se pkt. 3.

Armlengdeprinsippet er tatt inn i alle skatteavtalene Norge har inngått med andre land etter 1963. Av mønsteravtalen artikkel 9 fremgår at såfremt vilkår for handel mellom to nærstående parter er forskjellig fra vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, skal fortjeneste som kan henføres til de avvikende vilkår inkluderes i fortjenesten til det foretaket som ville oppebåret fortjenesten uten disse avvikende vilkår.

Tilordning av inntekter og kostnader til faste driftssteder reguleres av OECDs mønsteravtale art. 7., se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 5.2.

2.3 Årsakssammenheng

Nærmere om årsakssammenheng, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.4.

3 OECDs retningslinjer for internprising

3.1 Generelt

OECD har utarbeidet «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» av 1995/2009/2010 (OECD-retningslinjene), der det blant annet er gitt nærmere beskrivelse av armlengdeprinsippet og anvendelsen av dette. Retningslinjene av 1995 er oversatt til norsk og er tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside, http://www.fin.dep.no. Av sktl. § 13-1 fjerde ledd fremgår at OECD-retningslinjene skal hensyntas ved anvendelsen av sktl. § 13-1.

Revidert utgave av retningslinjenes kap. I – III er vedtatt av OECD 22. juli 2010. I tillegg er det samtidig vedtatt et nytt kap. IX. OECD-retningslinjene beskriver metoder som kan anvendes til å vurdere om prisfastsettingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, se OECD-retningslinjene kapittel II. Alle metodene som beskrives, bygger hovedsakelig på en sammenligning med priser og vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige foretak og den felles standard for sammenlignbarhet som fremgår av OECD-retningslinjene.

Det reviderte kap. III beskriver framgangsmåten for gjennomføring av sammenlignbarhetsanalyser.

Det nye kap. IX i retningslinjene omhandler internprisingsforhold i forbindelse med forretningsmessige omstruktureringer.

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og i utlandet, og transaksjoner mellom det norske og det utenlandske foretaket er omfattet av armlengdeprinsippet i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det tas hensyn til OECDs retningslinjer. Ved innføringen av de norske dokumentasjonskravene ble det lovfestet at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer. Dette gjelder med unntak av kapittel IV om administrativ tilnærming til avverging og løsning av internprisingstvister og kapittel V om dokumentasjon, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd. Også ved transaksjoner mellom norske foretak med interessefellesskap bør ligningsmyndighetene ved avgjørelsen av om formuen eller inntekten er redusert, samt ved den skjønnsmessige fastsettingen, så langt det passer, ta hensyn til OECDs retningslinjer.

I HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Norsk Agip AS) ble det lagt til grunn at sktl. § 13-1, sammenholdt med lovforarbeider og rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som følger av OECDs retningslinjer for internprising, og at retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 13-1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er utarbeidet norske retningslinjer for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner og mellomværender, se pkt. 6. Skattedirektoratets internrettslige retningslinjer går foran OECDs retningslinjer.

OECDs retningslinjer beskriver hvordan prisingen mellom interesseforbundne parter kan tilfredsstille armlengdeprinsippet. Retningslinjene redegjør dessuten for de faktorer som i ulike situasjoner kan påvirke transaksjonene, og prisen som partene har avtalt (sammenlignbarhetskriteriene).

Retningslinjene har karakter av veiledning til armlengdeprinsippet og har ikke karakter av bindende regler. Hovedformålet med henvisningen til retningslinjene er å bidra til at de blir anvendt i det løpende arbeidet med å fastsette og dokumentere interne overføringspriser og vilkår, og vurdere om disse tilfredsstiller armlengdeprinsippet, jf. sktl. § 13-1.

Retningslinjene må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet, under hensyn til de faktiske forhold og omstendighetene som omgir partene og transaksjonen, se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 4.1.4 side 15.

Et sammendrag av OECD-retningslinjene (1995) fremgår av Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) kapittel 5.

3.2 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

3.2.1 Generelt

Anvendelse av de tradisjonelle transaksjonsmetoder krever sammenligning med en intern eller ekstern sammenlignbar ukontrollert transaksjon for å finne en armlengde pris, herunder en armlengde bruttomargin eller et kost-pluss-påslag, jf. OECDs kap. II Del I, samt pkt. 3.24.

3.2.2 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

En sammenlignbar ukontrollert pris-metode (SUP-metoden) sammenligner prisen på overførte varer, eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen på overførte varer, eiendeler og tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.13.

Om ligningsmyndighetenes bruk av opplysninger fra tredjepersoner som sammenligningsgrunnlag, se emnene «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.3.2 og «Taushetsplikt», pkt. 6.1.2.

3.2.3 Videresalgsprismetoden

Videresalgsprismetoden tar utgangspunkt i den prisen som et produkt kjøpt fra et nærstående foretak videreselges for til et uavhengig foretak. Denne prisen (videresalgsprisen) reduseres så med en passende bruttomargin («videresalgsprismarginen»). Bruttomarginen skal dekke en videreforhandlers salgs- og øvrige driftskostnader og gi et passende overskudd i lys av hvilke funksjoner vedkommende har hatt, risiko og hvilke aktiva som er benyttet. Det som gjenstår etter at bruttomarginen er fratrukket kan, etter justering for andre kostnader forbundet med kjøp av produktet (f.eks. tollavgifter), betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige overdragelsen mellom de nærstående foretak. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.21.

3.2.4 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør av eiendeler (eller tjenester) pådrar seg i en kontrollert transaksjon for eiendeler overdratt eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Et kost-pluss-påslag blir så tillagt denne kostnaden, for å komme frem til et overskudd i lys av de funksjoner som er utøvet og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer etter at kost-pluss-påslaget er tillagt ovennevnte kostnad kan betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.39.

3.3 Transaksjonsoverskuddsmetoder

3.3.1 Generelt

De transaksjonsoverskuddsmetoder som omtales i OECDs retningslinjer er overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin-metoden.

Se også pkt. 6.

3.3.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metode

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden tar utgangspunkt i en netto overskuddsmargin i forhold til et egnet grunnlag (f.eks. omsetning, kostnader, aktiva). Metoden innebærer en sammenligning av nettofortjenesten i en kontrollert transaksjon med nettofortjenesten i en ukontrollert transaksjon, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.58. Det samme gjelder for transaksjoner som kan ses under ett (aggregeres) i henhold til prinsippene i OECDs retningslinjer pkt. 3.9 – 3.12.

LRD i Utv. 2012/1191 (VingCard Elsafe AS) omfattet en sak hvor det forelå en distribusjonsavtale basert på transaksjonsbasert nettomargin-metode. Avtalen inneholdt en klausul med prisjustering ved slutten av året slik at selskapet falt innenfor et armlengde intervall. I dommen ble TNMM-metoden akseptert for det året det ikke forelå ekstraordinære omstendigheter ved driften.

3.3.3 Transaksjonsbasert overskuddsdelingsmetode

Overskuddsdelingsmetoden innebærer at en fortjeneste eller et tap som oppstår med bakgrunn i en kontrollert transaksjon fordeles mellom de involverte foretakene basert på verdien av de funksjoner, risiko og eiendeler hver bidrar med. Metoden anvendes slik at først fastsettes den totale fortjeneste eller tap som har oppstått som følge av samarbeidet mellom to eller flere nærstående parter. Deretter fordeles den sammenlagte transaksjonsgevinst eller -tap på en måte som gjør at hver enkelt oppnår et armlengdes resultat. Metoden forutsetter således at det gis tilstrekkelig informasjon til å vurdere alle parters bidrag av funksjoner, risiko og eiendeler. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.108.

Fortjenestefordelingen kan baseres på en bidrags- eller residualtilnærming, se OECDs retningslinjer pkt. 2.118.

Fordeling av fortjenesten skal i utgangspunktet basere seg på eksisterende markedsdata dvs. hvordan uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter ville ha splittet fortjenesten i en sammenlignbar transaksjon. Eksisterer det ikke slike data, kan en fordeling skje basert på funksjoner, risiko og eiendeler mellom partene, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.111.

3.4 Forholdet mellom metodene – valg av metode

3.4.1 Generelt

Tradisjonelle transaksjonsmetoder baseres på en mer direkte tilnærming for å fastslå om betingelser i forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet. Etter retningslinjene fra 1995 har tradisjonelle transaksjonsmetoder vært å foretrekke fremfor andre metoder.

I de reviderte retningslinjene kap. II likestilles de ulike metodene, slik at det er den «beste metoden» som skal anvendes i den enkelte sak («the most appropriate method to the circumstances of the case»), se del I bokstav A pkt. 2.2

Ved valg av metode bør det tas hensyn til

– de respektive styrker og svakheter ved den enkelte metode
– hvilken metode som passer best i forhold til den kontrollerte transaksjonens karakter bestemt gjennom funksjonsanalysen
– tilgjengeligheten av pålitelig informasjon
– graden av sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner, herunder muligheten for å foreta pålitelige justeringer for å eliminere forskjeller mellom dem

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Retningslinjene utelukker ikke at et foretak benytter andre metoder enn de retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.9.

3.4.2 Anerkjennelse av den aktuelle transaksjonen

Utgangspunktet er at skattyters strukturering av den interne transaksjonen og valg av internprisingsmetode bør aksepteres såfremt den benyttede metoden er i samsvar med en av metodene som er beskrevet i OECDs retningslinjer kap. II.

Dette gjelder ikke i følgende tilfeller

– transaksjonens økonomiske substans avviker fra formen
– det er samsvar mellom substans og form, men transaksjonen og dens virkninger sett under ett avviker fra en forretningsmessig rasjonell og kommersiell måte og hindrer/vanskeliggjør skattemyndighetenes mulighet til å fastslå hva som er en armlengde pris på transaksjonen

I disse tilfellene kan det foretas nødvendige justeringer, jf. mønsteravtalen art. 9, for å bringe transaksjonen i samsvar med kravet til armlengdes pris og vilkår. Se OECDs retningslinjer Del II bokstav D.2 pkt. 1.65 – 1.66.

4 Skattemessige virkninger

4.1 Generelt

Når vilkårene om interessefellesskap, redusert skattegrunnlag og årsakssammenheng er oppfylt, foreligger det skjønnsadgang. Ligningsmyndighetene foretar de beløpsmessige endringene i formue/inntekt hos den som har fått redusert formue/inntekt, slik at skattegrunnlaget vil tilsvare det skattyteren ville ha blitt lignet for i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

Ved skjønnsfastsettingen skal det legges vekt på OECDs retningslinjer for internprising, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd.

Det må redegjøres for hvilke momenter som det legges vekt på ved skjønnsutøvelsen, herunder hvilken internprisingsmetode det er tatt utgangspunkt i og hvilke tilpasninger som er gjort.

Nedenfor beskrives noen typetilfeller i tilknytning til spørsmål om skjønnsadgang med henvisninger til rettspraksis.

4.2 For lavt vederlag ved salg av varer og tjenester fra Norge

Inntektsreduksjon som følge av for lavt vederlag ved salg fra Norge til konsernselskap i utlandet kan være tilfelle dersom et foretak hjemmehørende i Norge ikke benytter markedspris ved salg av varer og tjenester til utenlandske konsernselskap. Dersom foretaket krever lavere pris for samme type varer/tjenester ved salg til konsernselskap enn ved salg til uavhengige foretak, og det ikke er andre forskjeller enn konserntilknytningen, vil en normalt kunne legge til grunn at den konserninterne prisen avviker fra markedsprisen.

4.3 For høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet

For høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet kan foregå på ulike måter. Prisen for tjenester mv. kan for eksempel være beregnet til en andel av tjenesteyters kostnader pluss et fortjenestepåslag (kost pluss). Vederlag basert på en prosentandel av mottakers omsetning vil særlig være aktuelt ved betaling av lisensavgifter/royalty for å benytte et konsernselskaps immaterielle rettigheter.

For å vurdere om betalingen avviker fra markedspris må det først konstateres i hvilket omfang tjenestene er mottatt, og om det også omfatter tjenester som det ikke er fradragsrett for, som for eksempel aksjeeierkostnader. Skattyter må også kunne dokumentere i tilstrekkelig grad i hvilken grad tjenestene er mottatt, se LRD (Borgarting) 11. januar 2010 i Utv. 2010/207 (Enterprise Oil Norge AS).

Det er et avvik fra markedspris hvis prisen for de mottatte tjenestene er høyere enn det foretaket kunne kjøpt tilsvarende tjenester for fra en uavhengig part. I rettspraksis er det lagt til grunn at det skal tas hensyn til stordriftsfordeler slik at den

konserninterne prisen kan være lavere enn markedspris, se LRD i Utv. 2003/531 (Fina Exploration Norway S.A.).

- Se også HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Norsk Agip AS). (Fradrag for forsikringspremie til utenlandsk konserninternt selskap. Høyesterett kom til at premieratene var klart høyere enn for de øvrige selskapene som deltok på Ekofisk. Ved vurderingen ble det lagt vekt på OECDs retningslinjer.)
- LRD 3. september 2002 (Eidsivating) i Utv. 2002/1393 (3M). (Selskapet hadde krav på fullt fradrag for «licence fee» betalt til morselskap i USA, fastsatt i prosent av omsetningen. Det var godtgjort at datterselskapet hadde mottatt omfattende tjenester fra morselskapet. En uavhengig part ville sannsynligvis vært villig til å betale en tilsvarende avgift for å komme i den forretningsmessige posisjonen 3M hadde hatt, og det var ikke grunn til å tro at selskapets inntekt var redusert som følge av interessefellesskap. At vilkårene etter sktl. § 13-1 (tidl. sktl. § 54 første ledd) ikke var vurdert var en rettsanvendelsesfeil.)
- LRD 18. februar 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/531 (Fina Exploration Norway S.A.) (Forsikringspremie betalt til konserninternt forsikringsselskap (captive) ansett å ligge høyere enn det prisen mellom uavhengige parter skulle tilsi. Kostplussmetoden ble anvendt med fokus på captivets kostnader til reforsikring mv., samt et fortjenesteelement. Dette tilsa at forsikringspremiene var overpriset. Med støtte i HRD i Agip-saken kom retten til at stordriftsfordeler ved konsernintern samordning skulle fordeles, og at armlengdevurderingen ikke skulle baseres på den prisen man måtte betalt i markedet på «stand-alone» basis.)
- LRD 2. juni 2004 (Borgarting) i Utv. 2004/693 (Mercuri International Norge AS). (Royalty utbetalt fra norsk selskap til utenlandsk selskap ble nektet fradragsført, idet selskapet ikke hadde mottatt tjenester som forsvarte royaltyberegningen.)
- LRD 26. november 2007 (Borgarting) i Utv. 2008/19 (Norsk Hydro produksjon AS). (Spørsmål om forsikringspremie til konserninternt forsikringsselskap (captive) var fastsatt på armlengdebasis. Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting basert på kost pluss-metoden var oppfylt.)
- LRD 11. januar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/207 (Enterprise Oil Norge AS). (Retten mente at utligning av kostnader på datterselskap – uansett metode eller prinsipp for kostnadsfordeling – måtte kontrolleres mot armlengdeprinsippet. Krav til dokumentasjon for mottatt tjeneste måtte bero på en konkret vurdering av den foreliggende situasjon. Retten la vekt på at skattyter hadde et komplisert system for kostnadsfordeling som ikke lett kunne kontrolleres av myndighetene. Ifølge retten kunne OECDs retningslinjer vanskelig forstås slik at estimater, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterselskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav. Retten mente videre at generelle redegjørelser for tjenesteyters aktivitet og fordelingsnøkkel ikke var tilstrekkelig dokumentasjon for å sannsynliggjøre at en tjeneste var mottatt. Retten anså ikke 3M-dommen som bindende rettspraksis som avgjorde spørsmålet, slik skattyter hadde anført.)
- LRD 25. oktober 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1541 (Scientific Drilling). (Fast driftssted – fradrag for FOU og indirekte kostnader. Retten anså at selskapet i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort størrelsen på fradragene.)
- URD 24. april 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2008/1090 (Intrum Justitia AS). (Fradrag for lisensavgift for bruk av dataprogrammer, fakturert fra et utenlandsk selskap i samme konsern. Selskapet ble ansett for å ha betalt mer i lisensavgift enn det et uavhengig selskap ville ha vært villig til å betale.)

4.4 For lavt vederlag ved overføring av eiendeler/virksomhet fra Norge

Overføring av immaterielle eiendeler til utenlandsk konsernselskap, for eksempel i forbindelse med omstrukturering av virksomheten i konsernet, innebærer realisasjon. Det vil være avvik fra markedspris dersom vederlaget er lavere enn markedsverdi eller det ikke er betalt vederlag. Se LRD 26. september 2007 (Eidsivating) (Utv. 2007/1440) (Cytec Norge Gp AS m.fl.). (Lagmannsrettens flertall kom til at betydelige

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

immaterielle verdier var ført ut av et kommandittselskap, der saksøkerne var andelseiere, til andre selskaper innenfor konsernet, og at det manglende vederlaget skyldtes interessefellesskapet.)

Se også:

- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Lundhs Labrador AS m.fl.). (To aksjeselskaper som var aktører innen larvikittindustrien i 1996 overdro sine rettigheter til å utvinne stein til et deltakerlignet selskap eiet med 50 % hver av de to selskapene. Det forelå interessefellesskap og inntektsreduksjon, slik at det var grunnlag for skjønnsmessig fastsetting av verdien på de overdratte rettighetene.)
- LRD 24. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/603. (Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting av gevinst ved salg av forsikringsselskap til annet selskap innen konsernet var oppfylt. Skjønnet ble også opprettholdt. Ligningen ble opphevet, da selskapet kunne kreve at reglene om konserninterne overføringer ble anvendt.)
- LRD 12. juni 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/977 (Dynea AS). (Retten kom til at det ikke var sannsynliggjort at inntekten var redusert som følge av et konserninternt aksjesalg og opphevet ligningen. Sentralt i saken var om prisingen/verdsettingen av selskapets datterdatterselskap i USA var i tråd med armlengdeprinsippet. Verdsettingen var primært basert på neddiskontering av fremtidige kontantstrømmer. Dommen gir en utførlig drøfting av verdsettingen og særlig hvilket avkastningskrav som var riktig å anvende.)

4.5 Finansiering med rentebærende lån fra utenlandsk morselskap til norske datterselskaper med liten egenkapital (tynn kapitalisering)

Dersom et norsk datterselskap krever større fradrag for renter på lån fra utenlandsk morselskap enn det har økonomisk evne til å betjene, vil det innebære en inntektsreduksjon. Det høye rentefradraget kan skyldes at lånet er svært høyt i forhold til selskapets egenkapital (tynn kapitalisering). Se LRD 29. april 2004 (Borgarting) i Utv. 2004/685 (Scribona Norge AS). (Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter reglene om tynn kapitalisering var oppfylt. Det framstod som overveiende sannsynlig at en uavhengig bank som vilkår for å yte lån, ville stilt krav til selskapets eier om økt eierkapital eller garanti-stillelse.)

Er det fastsatt en rentesats som overstiger markedsrente for tilsvarende lån, vil det også kunne innebære en inntektsreduksjon.

4.6 Rente på lån fra offentlige eiere under kraftregimet

Rente på ansvarlig lån fra ikke skattepliktig långiver ble i ett tilfelle ikke ansett å overstige markedsrente og utgjorde ikke en inntektsreduksjon, se LRD 19. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/210 (Lyse Energi AS). (Retten fant at det ikke var grunnlag for skjønnsmessig reduksjon av rentefoten på lån gitt av selskapets eierkommuner. Opptak av ansvarlig lån fra eierne ble ansett som et bevisst valg av strategi i samsvar med selskapets interesser, selv om det også hadde en skattemessig gunstig bivirkning for eierne.)

4.7 Lån/kreditt til utenlandsk datterselskap, rentefritt eller til lav rente

Det er lagt til grunn i rettspraksis at morselskap kan yte rentefritt lån til utenlandsk datterselskap når datterselskapet ikke har lånekapasitet til å betale renter, se HRD i Utv. 2007/1063 (Rt. 2007/1025) (Statoil Angola). (Det var ikke grunnlag for å tilsidesette konsernets fordeling av debitorselskapets lånekapasitet mellom de långivende konsernselskap etter sktl. § 13-1.)

Se også FIN 27. september 1993 i Utv. 1993/1344.

4.8 Leielleasing med særlig høy leie av utstyr fra utlandet

Særlig kostbare driftsmidler som for eksempel borerigger og skip eies ofte av ett selskap og leies ut til et annet konserninternt selskap. I mange tilfeller er det ikke mulig å fastslå markedsmessig leie fordi det ikke er tilsvarende transaksjoner i et fritt marked. For å avgjøre om leien har medført en inntektsreduksjon, sammenlignes leien med en

beregnet leie basert på veiledningen i OECDs retningslinjer for internprising. Se for eksempel

- HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). (Høyesterett fant at skattyters inntekt var redusert på grunn av interessefellesskap ved innleie av utstyr fra selskap i samme konsern. Feilprisingen utgjorde et avvik fra markedspris på ca. 40 %.)
- LRD 5. februar 1996 (Gulating) i Utv. 1996/1038 (Trinc & Trag). (Trag ble antatt å ha fått sin inntekt redusert ved feilprising av leiet borefartøy. Lagmannsretten aksepterte bruk av en kostbasert tilnærming og skjønnsmessig fastsatt «bruttofortjeneste» til 30 %. Denne del av saken ble ikke behandlet av Høyesterett, se HRD i Utv. 1998/1 (Rt. 1997 s. 1646)
- LRD 4. juni 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/1115 (Conoco Phillips Skandinavia AS mfl.). (En gruppe oljeselskaper solgte sin oljeforsyningsbase i Nordsjøen til et eiendomsselskap og inngikk samtidig avtale om å leie hele basen til en bestemt pris for nærmere angitte tidsperioder, og med rett til videre leie etter markedspris ved kontraktens utløp. Leieutgiftene ble fradragsført i sokkelinntekten. Det forelå grunnlag for skjønnsmessig inntektstillegg, idet avtalt leie var høyere enn markedsleien, og differansen mellom betalt leie og antatt markedsleie ble ført til fradrag i landinntekt i stedet for sokkelinntekt.)

4.9 Skjev fordeling av generalomkostninger mellom norske og utenlandske selskap i et konsern

I et konsern kan felleskostnader knyttet til aktiviteter utøvet av ett konsernselskap bli fordelt på de øvrige selskapene i konsernet. Det er en forutsetning for tilordning av en andel av slike kostnader at de gjelder tjenester mv. som er relevante for det mottakende selskapet, og som det har nytte av. Se for eksempel HRD i Utv. 1982/221 (Rt. 1982/654) (Simrad AS).

Se også LRD 11. januar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/199 (ConocoPhillips). (Skjønnsmessig fastsetting av renter på innskudd i konsernets flervalutapoolordning. Selskapets renteinntekter kunne ikke reduseres på grunn av konserninterne utjevninger som følge av at andre konsernselskaper hadde gjeld i valutapoolen.)

4.10 Utvikling|forskning skjer i Norge og kostnadene fradragsføres her, mens resultatene tilflyter utlandet uten vederlag|kostnadsfordeling

I noen tilfeller blir et norsk foretak belastet for kostnader til forskning og utvikling som resulterer i eiendeler. Inntekten vil være redusert hvis utviklingsforetaket overfører eiendelen eller retten til avkastning (royalty) til andre uten markedsmessig vederlag. Se LRD 26. september 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/1440 (Cytec Norge Gp AS m.fl.).

Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes også

- HRD i Utv. 1982/221 (Rt. 1982/654) (Simrad AS). (Overskuddsoverføring mellom søster-/datterselskap i utjevningshensikt, av partene kalt «andel utviklingskostnader», ble ikke godtatt. Det er i dommen mer sekundært henvist til sktl. § 54 (nåværende sktl. § 13-1.)
- HRD i Utv. 2000/1519 (Rt. 2000/1473) (Brødrene Dahl AS). (Morselskap krevde fradrag for tap ved å overta ansvar for et datterselskaps gjeld, som morselskapet sammen med andre datterselskaper var solidarisk ansvarlig for på grunnlag av en konsernkontoavtale. Det var ikke grunnlag for å redusere morselskapets fradrag, fordi morselskapet ikke hadde krevd regress hos de øvrige selskapene i konsernet.)
- HRD i Utv. 2003/1317 (Rt. 2003/1324) (Statpipe). (Fordeling mellom sokkel og landbeskatning av oljeselskapers inntekter ved salg av våtgass. Selskapet hadde fått sine sokkelinntekter redusert som følge av interessefellesskap og det forelå skjønnsgrunnlag.)

4.11 Administrative uttalelser

Som eksempler på administrative uttalelser nevnes

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- FIN 18. august 1988 i Utv. 1988/723 om bruk av § 54 første ledd (nåværende sktl. § 13-1) ved vederlagsfri overføring til «eget» aksjeselskap
- FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624 om skatteplikt ved vederlagsfri overføring av aksjer som uformelt aksjonærinnskudd i et annet aksjeselskap
- FIN 13. juni 1997 i Utv. 1997/895 om den skattemessige behandling av rentefrie lån ytet til datterselskap

5 Oppgaveplikt

Visse selskaper og innretninger skal som vedlegg til selvangivelsen levere skjemaet «Kontrollerte transaksjoner og mellomværender» (RF-1123). Om denne oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 3.

6 Dokumentasjonsplikt

6.1 Generelt

Visse selskaper og innretninger har plikt til å utarbeide skriftlig dokumentasjon vedrørende transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner), jf. lignl. § 4-12 nr. 2 og FINs forskrift 7. desember 2007 nr. 1369. Skattedirektoratet har utarbeidet internrettslige retningslinjer for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner og mellomværender.

Dokumentasjonen skal oppbevares av skattyter og skal fremlegges for ligningsmyndighetene når de krever det, jf. nedenfor.

Dokumentasjonen skal gi grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i disposisjoner, transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

6.2 Hvem som omfattes av dokumentasjonsplikten

6.2.1 Generelt

Dokumentasjonsplikten gjelder i følge lignl. § 4-12 nr. 2 som utgangspunkt for

- selskaper og innretninger som har plikt til å levere selvangivelse etter lignl. § 4-2 nr. 1 (uoppfordret eller etter pålegg), og
- deltakerlignede selskaper som har plikt til å levere selskapsoppgave etter lignl. § 4-9 nr. 1.

Dette innebærer at dokumentasjonsplikten bl.a. omfatter

- aksjeselskap/allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak
- samvirkeforetak
- stiftelser
- deltakerlignede selskaper, hvor noen av deltakerne er skattepliktige til Norge
- hovedkontor og filialer

Transaksjoner mellom fysiske personer og selskap mv. omfattes ikke av dokumentasjonsplikten.

6.2.2 Statlige og kommunale virksomheter

Staten, fylkeskommuner og kommuner faller utenfor oppgave- og dokumentasjonsplikten. Det samme gjelder selskaper eller innretninger, som direkte eller indirekte kontrolleres av staten. Unntaket gjelder likevel ikke når selskapene mv. er nærstående på annen måte enn gjennom eierskapet eller kontrollen som utøves av staten. Se FIN 20. desember 2007 i Utv. 2008/215.

Dokumentasjonsplikten etter lignl. § 4-12 nr. 6 gjelder også selskaper og innretninger som er eid av kommune eller fylkeskommune med minst 50 % og som har transaksjoner eller mellomværender med sin eierkommune, jf. endringsforskrift 15. desember 2009.

6.2.3 Unntak for mindre selskaper

Dokumentasjonsplikten gjelder i følge lignl. § 4-12 nr. 3 ikke for selskap eller innretning som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten
- har en salgsinntekt som ikke overstiger kr 400 mill., eller
- har en balansesum som ikke overstiger kr 350 mill.

For selskaper og innretninger som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, gjelder dokumentasjonsplikten uavhengig av antall ansatte, salgsinntektenes og balansesummens størrelse.

6.3 Kontrollerte transaksjoner

6.3.1 Generelt

Dokumentasjonsplikten gjelder såkalte kontrollerte transaksjoner. Dette er i følge forskriften § 2 første ledd, transaksjoner og overføringer mellom selskaper eller innretninger som er nærstående. Det samme gjelder disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket.

En virksomhet anses som fast driftssted når dette følger av en skatteavtale som Norge har inngått. Når virksomheten ikke omfattes av skatteavtale, foreligger det fast driftssted hvis vilkårene i OECDs mønsteravtale art. 5 er oppfylt, jf. forskriften § 2 tredje ledd. Nærmere om skatteavtalenes definisjon av fast driftssted, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 2.

Som transaksjoner i denne sammenheng regnes ikke fusjoner og fisjoner som gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter sktl. kap. 11 og heller ikke konserninterne overføringer som omfattes av sktl. kap. 11, se FIN 18. april 2008 i Utv. 2008/698. Videre anses ikke konsernbidrag og utbytte som kontrollerte transaksjoner i forbindelse med oppgave- og dokumentasjonsplikten.

6.3.2 Unntak mht. størrelsen på kontrollerte transaksjoner og mellomværender

Dokumentasjonsplikten gjelder i følge forskriften § 1 annet ledd ikke for foretak som
- i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn kr 10 mill., og
- ved utgangen av inntektsåret har mindre enn kr 25 mill. i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.

6.4 Nærstående

Om hvem som er nærstående, se lign. § 4-12 nr. 4 og emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 3.3.

6.5 Dokumentasjonskravets innhold

Dokumentasjonen skal gi grunnlag for å vurdere hvorvidt priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Forskriften § 4 til § 13 har nærmere regler om hva dokumentasjonen skal inneholde. Omfanget av disse opplysninger, redegjørelser og analyser skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet, og det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne vurdere om transaksjonens priser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. forskriften § 3 annet ledd. Dokumentasjonen skal fremstilles på en oversiktlig måte, men det kreves ikke at den følger strukturen i forskriften § 4 til § 13. Er dokumentasjonen omfattende, skal den inneholde en sammenfatning av hovedpunkter, jf. forskriften § 3 tredje ledd.

I tillegg til bestemmelsene i forskriften § 4 til § 13, har SKD gitt nærmere retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettingen ved kontrollerte transaksjoner. Retningslinjene er publisert på www.skatteetaten.no/internprising.

Dokumentasjonen skal utarbeides på norsk, svensk, dansk eller engelsk, jf. forskriften § 16.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Foretaket kan velge å utarbeide dokumentasjonen i henhold til EUs Adferdskodeks for internprisingsdokumentasjon (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprices in the European Union 2006/C 176/01 28. juli 2006). Opplysningene som nevnt i forskriften § 4 til § 13 må fremgå enten av fellesdokumentasjonen eller av den landsspesifikke dokumentasjonen. Bestemmelsene i forskriften § 3 og § 12 til og med § 16 gjelder også hvor dokumentasjonen gis på denne måten, se forskriften § 16 tredje ledd.

Dokumentasjon i samsvar med forskriften skal opprettes for hvert inntektsår. Foretaket skal ha rutiner som gjør det mulig å sammenstille og legge frem dokumentasjon for hvert inntektsår innen 45 dager etter at krav fra ligningsmyndighetene er fremsatt, jf. forskriften § 14.

6.6 Oppbevaring og fremleggelse av dokumentasjonen

Dokumentasjonen skal oppbevares i minst 10 år etter utgangen av inntektsåret. Den skal legges frem for ligningsmyndighetene ved påkrav. Hvis slikt krav fremsettes, skal dokumentasjonen legges frem, utleveres eller sendes skattekontoret innen 45 dager regnet fra ligningsmyndighetene fremsatte krav om dette, jf. lignl. § 4-12 nr. 2. Fristen skal tidligst regnes fra utløpet av selvangivelsesfristen, jf. forskriften § 15 første ledd annet punktum.

Hvis dokumentasjonen ikke inneholder en sammenlignbarhetsanalyse, jf. forskriften § 11 tredje ledd, kan ligningsmyndighetene etter vurdering av den mottatte dokumentasjon anmode foretaket om å legge frem en sammenlignbarhetsanalyse. Herunder kan det anmodes om å utarbeide en databaseundersøkelse. Ved slike anmodninger skal det gis en leveringsfrist på 60 til 90 dager, se forskriften § 15 annet ledd.

6.7 Virkning av manglende eller mangelfull dokumentasjon

Dersom skattyter ikke leverer dokumentasjon etter krav fra ligningsmyndighetene, eller den fremlagte dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende, kan ligningsmyndighetene fastsette inntekten ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 2 og nr. 3. Se nærmere i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 6.8.4.2.

Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster

1 Fast eiendom

1.1 Avkastning

1.1.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i Norge har skatteplikt for inntekt og har fradragsrett for underskudd knyttet til fast eiendom i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

Når inntekt av fast eiendom i utlandet skal beskattes i Norge, skal inntekten fastsettes etter norske regler. En bolig i utlandet skal fritakslignes dersom boligen ville blitt fritakslignet hvis den lå i Norge.

1.1.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet er skattepliktige hit for inntekt av fast eiendom i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Om fradrag for gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2. Om fradrag for kostnader, se pkt. 9.2.

1.1.3 Skatteavtale

Inntekt av fast eiendom kan etter skatteavtalene vanligvis beskattes i det land hvor eiendommen ligger, se f.eks. NSA art. 6. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekt av fast eiendom også beskattes i bostedslandet. Ellers skal slik inntekt unntas fra beskatning i hjemlandet.

Siden reglene om beskatning av inntekt av fast eiendom og løsøre ofte er forskjellige, kan det være nødvendig å trekke grensen mellom fast eiendom og løsøre. Noen skatteavtaler har en nærmere oppregning av hva som skal regnes med til fast eiendom. Løser ikke denne oppregningen spørsmålet, skal uttrykket fast eiendom defineres overensstemmende med gjeldende skattelovgivning i den stat hvor eiendommen ligger. Se f.eks. skatteavtalen med Tyskland, art. 6 nr. 2.

1.2 Gevinst/tap

1.2.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, har etter intern rett skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av fast eiendom i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

1.2.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, er skattepliktig hit for gevinst ved realisasjon av fast eiendom, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Skattepliktig gevinst og tap skal fastsettes etter norske regler. For eksempel skal gevinst ved salg av bolig/fritidseiendom i utlandet ikke beskattes dersom gevinsten ville vært skattefri hvis boligen/fritidseiendommen lå i Norge. Inngangsverdien fastsettes med utgangspunkt i kostprisen ved ervervet. Dette gjelder selv om boligen ble anskaffet før skattyter ble bosatt i Norge. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

1.2.3 Skatteavtale

Hovedregelen etter skatteavtalene er at gevinst ved realisasjon av fast eiendom kan beskattes i den stat der eiendommen ligger, se f.eks. NSA art. 13 nr. 1.

Bygger skatteavtalen på kreditmetoden skal gevinst ved realisasjon av fast eiendom også beskattes i hjemlandet. Ellers skal slik gevinst unntas fra beskatning i bostedslandet.

Eksempel

Skattyter er bosatt i Norge etter internrett og skatteavtale og selger en fritidseiendom i Sverige som han har eid i tre år. Gevinsten er skattepliktig i Norge etter intern rett og etter skatteavtale. Skattepliktig gevinst fastsettes etter norske regler. Det kan gis kreditfradrag for den skatt som er betalt på salgsgevinsten i Sverige. Et eventuelt tap fastsatt etter norske regler, vil være fradragsberettiget i Norge.

2 Løsøre

2.1 Intern rett

2.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for formue i og inntekt, herunder gevinst, av løsøre som befinner seg i utlandet etter de samme regler og unntak som gjelder for løsøre som befinner seg i Norge, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

2.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet er skattepliktig hit for eventuell skattepliktig inntekt, herunder leieinntekter og gevinst ved realisasjon, av løsøre som vedkommende eier eller rår over i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Løsøre omfatter alle fysiske gjenstander, men ikke bankinnskudd, pantobligasjoner, aksjer og andre verdipapirer. For at inntekten skal utløse skatteplikt må skattyter ha enkelte juridiske eller faktiske rettigheter knyttet til løsøregjenstanden mens den

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

befinner seg i Norge. Inntekt ved utleie på såkalte «dry leasing vilkår» til leietaker i Norge, dvs. helt passiv utleie uten at eieren har noen forpliktelser knyttet til den virksomheten som utleieobjektet benyttes i, anses ikke tilstrekkelig til å utløse skatteplikt for den utenlandske eieren, se FIN 29. februar 2012 i Utv. 2012/275.

2.2 Skatteavtale

Hovedregelen etter skatteavtalene er at gevinst ved realisasjon av løsøre bare kan beskattes i eierens bostedsstat, se NSA art. 13 nr. 6.

Gevinst ved realisasjon av løsøre som utgjør driftsmiddel knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løsøre knyttet til et fast sted som tjener utøvelsen av et fritt yrke, kan etter NSA art. 13 nr. 3 også beskattes i den stat hvor det faste driftssted eller det faste sted befinner seg.

Dersom Norge er bostedsland og dobbeltbeskatning er forebygget gjennom kreditmetoden, skal gevinst også beskattes i Norge. Ellers skal slik gevinst unntas fra beskatning i Norge.

Skatteavtalene har ikke regler for beskatning av avkastning av løsøre. For slike inntekter kommer således avtalens generelle beskatningsregel til anvendelse, jf. NSA art. 22 nr. 1 som fastsetter beskatning i bostedslandet.

Siden reglene om beskatning av inntekt av fast eiendom og løsøre ofte er forskjellige, kan det være nødvendig å trekke grensen mellom fast eiendom og løsøre. Noen skatteavtaler gir en nærmere oppregning av hva som skal regnes med til fast eiendom. Løser ikke denne oppregning spørsmålet, skal uttrykket fast eiendom defineres overensstemmende med gjeldende skattelovgivning i den stat hvor eiendommen ligger, se f.eks. skatteavtalen med Tyskland art. 6 annet ledd.

3 Renteinntekter

3.1 Intern rett

3.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Det foreligger skatteplikt for renteinntekter opptjent i utlandet av skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

3.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Norsk intern rett gir i utgangspunktet ikke hjemmel for å beskatte utenlandsk kreditor for renter fra norsk debitor, herunder renter av innskudd i norsk bank. Er derimot kravet knyttet til virksomhet i Norge som utlendingen driver eller er deltaker i, vil rente være skattepliktig som en del av den virksomhetsinntekten som skal beskattes i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt, sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 1.1.2. Pantobligasjoner eller andre rentebærende verdipapirer regnes ikke som løsøre etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a.

Renter kan også skattlegges når skattyter krever fradrag for gjeldsrenter etter sktl. § 6-71 annet ledd.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

3.2 Skatteavtale

3.2.1 Generelt

I en del skatteavtaler er retten til å beskatte renter fordelt mellom kildestaten og bostedsstaten. Kildestaten gis rett til å beskatte rentene med en viss prosent av bruttobeløpet. Dersom Norge er bostedsland og dobbeltbeskatningen er forebygget gjennom kreditmetoden, kan det i Norge gis kreditfradrag for skatt som dokumenteres betalt i utlandet og som ligger innenfor rammen av satsene i vedkommende avtale. Se f.eks. avtalene med Belgia, Brasil, Canada, Israel, Japan og Tyrkia. Dernest er det enkelte avtaler som gir kildestaten hele beskatningsretten. Motsatt er det en rekke avtaler som tillegger bostedsstaten hele beskatningsretten, se f.eks. NSA art. 11 nr. 1. Dersom en stat etter sin interne lovgivning er gått bort fra å kildebeskatte renter uten tidsbegrensning, kommer tax sparing-bestemmelsen ikke til anvendelse. Renteinntektene kan

derved beskattes fullt ut i Norge, se FIN 4. mai 2007 i Utv. 2007/1034 om artikkel 24 nr. 1 e) i den tidligere skatteavtalen med Malta.

Om kildeskattesatsen på renter fra Chile, se FIN 22. desember 2004 i Utv. 2005/155.

3.2.2 Fast driftssted/fast sted

I noen avtaler er det tatt inn særskilte regler som medfører at avtalens bestemmelser om beskatning i bostedsstaten ikke gjelder når renteinntekten mottas gjennom et fast driftssted/fast sted i utbetalingslandet, se NSA art. 11 nr. 2. I slike tilfeller vil renteinntekten bli ansett som en del av inntekten av virksomheten ved det faste driftssted. Om når det er interessefellesskap mellom debitor og kreditor, se NSA art. 11 nr. 4.

4 Royaltyinntekt

4.1 Intern rett

4.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

For skattyter bosatt i Norge er royaltyinntekter opptjent i utlandet skattepliktig her, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

4.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Det er ikke hjemmel i norsk intern rett for å beskatte en utlending for royaltyinntekter fra kilder i Norge. Er derimot kravet knyttet til virksomhet i Norge som utlendingen driver eller er deltaker i, vil royalty være skattepliktig som en del av den virksomhetsinntekten som skal beskattes i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt, sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 1.1.2.

Det er bare hjemmel i norsk intern rett til å beskatte royalty som er opptjent i forbindelse med virksomhet her i landet.

4.2 Skatteavtale

4.2.1 Generelt

I de fleste skatteavtalene er det inntatt bestemmelser om at bostedsstaten har hele beskatningsretten for royaltyinntekter, jf. NSA art. 12 nr. 1. Etter noen avtaler skal beskatningsretten deles. Det gjelder f.eks. avtalene med Tyrkia og Brasil. Dersom Norge er bostedsstat, skal det i disse tilfellene gis et kreditfradrag i norsk skatt innen rammen av satsene i vedkommende avtale.

Om kildeskattesatsen på royalty fra Chile, se FIN 22. desember 2004 i Utv. 2005/155.

Om kildeskattesatsen på royalty på tekniske tjenester i skatteavtalen mellom Norge og India, se FIN 26. oktober 2006 i Utv. 2006/1750.

Skatteavtalenes bestemmelser om kildeskatt har ingen betydning for norsk beskatning av royalty.

4.2.2 Fast driftssted/fast sted

I noen avtaler er det tatt inn særskilte regler som medfører at avtalens bestemmelser om beskatning i bostedsstaten ikke gjelder når royaltyinntekten mottas gjennom et fast driftssted/fast sted i utbetalingslandet, se NSA art. 12 nr. 2. I slike tilfeller vil royaltyinntekten bli ansett som en del av inntekten av virksomheten ved det faste driftssted. Om når det er interessefellesskap mellom debitor og kreditor, se NSA art. 12 nr. 4.

5 Aksjer, utbytte

5.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge

Norsk aksjonær er i utgangspunktet skattepliktig for utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og sktl. § 2-2 sjette ledd. For aksjeselskaper mv. som er eget skattesubjekt er det i følge sktl. § 2-38 omfattende unntak fra skatteplikt for utbytte på aksjer, andel mv. når utbyttet er lovlig etter vedkommende lands regler (fritaksmetoden). For aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden skal det som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hovedregel svares skatt av 3 % av utbyttet, jf. sktl. 2-38 sjette ledd. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Om hva som er utbytte mv., se emnet «Aksjer – utbytte».

Personlig skattyter gis fradrag for skjerming i utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, på samme måte som for utbytte fra norske selskaper, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.

Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Har departementet gitt samtykke til ligning direkte hos aksjonæren for hans andel i et utenlandsk selskap, se sktl. § 2-37 fjerde ledd, bortfaller spørsmålet om utbyttebeskatning. Om skattlegging i slike tilfeller, se pkt. 7.

Om skattlegging av deltakere i NOKUS-selskaper, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

5.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

5.2.1 Generelt

Aksjonærer bosatt/hjemmehørende i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for utbytte mv. dersom

- utbyttet er utdelt fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge (kildeskatt), se sktl. § 2-3 første ledd bokstav c jf. § 10-13 første ledd. Dette gjelder også for utdeling fra norsk sparebank og norske aksjefond, se sktl. § 10-10, jf. sktl. § 10-1 eller
- aksjen er eid som ledd i skattepliktig virksomhet i Norge (skattepliktig som alminnelig inntekt), se sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Om når en aksje er eid som ledd i virksomhet (næringsaksjer), se emnet «Tap».

Det skal alltid trekkes og utlignes kildeskatt på utbytte til fysiske personer bosatt i utlandet, jf. sktl. § 10-13 første ledd.

Det skal ikke beregnes kildeskatt etter sktl. § 10-13 for aksjonærer bosatt/hjemmehørende i Norge etter norsk internrett jf. sktl. § 2-1 og § 2-2, selv om aksjonæren er bosatt/hjemmehørende i utlandet etter skatteavtale. Se blant annet BFU 98/2003. For aksjeselskaper mv. er det omfattende unntak fra plikten til å svare skatt av utbytte (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38 og emnet «Fritaksmetoden».

Regelen om kildeskatt for utenlandske andelseiere gjelder ikke for avkastning av andel i obligasjonsfond, jf. sktl. § 10-13 første ledd siste punktum.

Nytt for 2016

Fra 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Reglene om kildeskatt gjelder for utdelinger fra verdipapirfond til andelseiere hjemmehørende i utlandet, men ikke for den del av utdelingen som skal behandles som rente, jf. sktl. § 10-13 første ledd siste punktum. Se nærmere emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

Vedkommende selskap er ansvarlig for den skatt som faller på utenlandske aksjonærer, jf. sktl. § 10-13 første ledd tredje punktum. Dette gjelder også hvis utenlandske aksjonærer mottar utbytte i naturalia. Ansvaret for eventuell slik skatt av utbyttekompensasjon ved avtale om verdipapirlån, se sktl. § 9-11, påhviler innlåner som svarer slik kompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, se for øvrig emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)». Aksjeselskap, allmennaksjeselskap mv. som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter sktl. § 10-13, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. Det tas ved forskuddstrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12, jf. skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd. Innlåner som etter avtale betaler utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd til kontraktsmotpart i utlandet, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon, jf. sktbl. § 5-4 første ledd siste punktum.

I utlandet bosatte aksjonærer i aksjeselskap og dermed likestilt selskap ilignes skatt når inntekten fastsatt under ett for samtlige utenlandske aksjonærer, utgjør minst kr 100.

Personer bosatt på Svalbard anses ikke som utenlandske aksjonærer i forhold til reglene i sktl. § 10-13 om kildeskatt, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a.

5.2.2 Sjablongmessig inntektsføring av mottatt aksjeutbytte mv. som omfattes av fritaksmetoden

Det skal foretas sjablongmessig inntektsføring med 3 % av aksjeutbytte som faller innenfor fritaksmetoden for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som i denne virksomheten mottar utbytte fra aksjer som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b jf. bokstav a. Om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

5.2.3 Personlige skattytere bosatt i annen EØS-stat

Fysiske personer som er skattemessig bosatt i annen EØS-stat, har krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13 annet ledd. Når trukket kildeskatt er høyere enn den skatt som skal betales på utbyttet etter skjerming, kan skattyter anmode om å få tilbakebetalt for mye betalt kildeskatt, jf. sktl. § 10-13 annet ledd. Alle slike saker skal behandles av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, se pkt. 5.4.

Det kan ikke gis fradrag for skjerming i forbindelse med gruppeligningen av utenlandske aksjonærer.

Den skatt som aksjonæren skal betale er det laveste av

– kildeskatt etter den sats som følger av skatteavtalen med aksjonærens bostedsstat, og
– kildeskatt med 25 % av skattepliktig utbytte etter skjerming, jf. SSV § 3-5 tredje ledd.

Dersom skjermingen overstiger årets utbytte, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. sktl. § 10-12 første ledd fjerde punktum. Krever ikke skattyter tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt på grunnlag av retten til skjerming, faller skjerming som ikke overstiger årets utbytte bort. Det samme gjelder hvis skjerming ikke kan nyttiggjøres som følge av at kildeskatten etter skatteavtalen er lavere enn skatt beregnet på utbyttet etter fradrag for skjerming.

Eksempel

En svensk personlig aksjonær eier aksjer i et norsk selskap. Aksjonæren får en brutto utbytte på 100. Skjermingen for disse aksjene utgjør 8. Selskapet trekker kildeskatt med 15 % av bruttobeløpet, slik at aksjonæren får utbetalt 85 fra selskapet. Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming er 92, og 25 % skatt av dette beløp er 23. Siden skattyter er trukket 15 % kildeskatt etter skatteavtalen har han ikke krav på noen tilbakebetaling av kildeskatt. Skjermingen faller da bort, og kan ikke fremføres til senere år.

Hvis eksemplet endres, slik at skjermingen i stedet er 50, utgjør kildeskatten iht. SSV § 3-5 tredje ledd 12,5 (brutto utbytte minus skjermingsfradrag multiplisert med kildeskattesatsen på 25 %). Dette beløpet er lavere enn det beløp som er trukket etter skatteavtalen (15) og skattyter kan dermed etter søknad få tilbakebetalt 2,5. Hele skjermingen er da utnyttet. Om beløpet ikke kreves tilbakebetalt, faller skjermingsfradraget på 2,5 bort for senere år.

5.2.4 Unntak fra skatteplikt på utbytte til selskaper og innretninger hjemmehørende i annen EØS-stat (fritaksmetoden)

Utenlandske selskaper og innretninger er omfattet av fritaksmetoden som subjekt dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b jf. sktl. § 2-38 første og femte ledd. Dette innebærer at selskapet etter norsk intern rett er fritatt for skatteplikt (kildeskatt) for lovlig utdelt utbytte på aksjer i selskaper mv. hjemmehørende i Norge. Om fritaksmetoden for selskaper hjemmehørende i EØS, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.

Når det er trukket kildeskatt ved utbetalingen av utbytte til utenlandske selskapsaksjonærer mv., skal skattekontoret ikke foreta noen vurdering av om aksjonærene er

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hjemmehørende i en EØS-stat og om de er omfattet av fritaksmetoden i forbindelse med utligningen av kildeskatt (gruppeligningen av utenlandske aksjonærer). En utenlandsk aksjonær som er trukket for mye kildeskatt, må selv anmode om å få tilbakebetalt for mye betalt kildeskatt. Alle slike saker skal behandles av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, se pkt. 5.4.

Når en utenlandsk aksjonær anmoder om å få tilbake for mye betalt kildeskatt, må det vurderes konkret om selskapet mv. er hjemmehørende i en EØS-stat og om det er et selskap mv. som tilsvarer et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden. Det må også vurderes konkret om det utenlandske selskapet er den reelle eier av aksjeutbyttet.

5.2.5 Kildeskatt på utbytte til utenlandsk deltakerlignet selskap

Det skal trekkes og utlignes 25 % kildeskatt på utbytte til et utenlandsk deltakerlignet selskap. Dette har sammenheng med at det deltakerlignede selskapet skattemessig ikke anses som skattemessig eier til utbyttet og at det utdelende selskap ofte ikke er kjent med hvor stor del av utbyttet som skal tilordnes den enkelte deltaker i selskapet. Selskapet kan unnlate å trekke kildeskatt hvis det er på det rene at eierne er omfattet av fritaksmetoden jf. sktl. § 2-38 første og femte ledd, se nærmere pkt. 5.2.4. Deltakere i et deltakerlignet selskap som er trukket for mye kildeskatt, må anmode om tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt. Alle slike saker skal behandles av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, se pkt. 5.4.

5.2.6 Satser for norsk kildeskatt, ikke skatteavtale

Skattesatsen fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak og er for inntektsåret 2015 fastsatt til 25 % regnet av utbetalt utbytte, jf. SSV for 2015 § 3-5 tredje ledd. Denne sats skal alltid brukes av det utdelende selskap når det ikke er kjent for selskapet at den utenlandske aksjonæren omfattes av f.eks. fritaksmetoden eller av en skatteavtale som gir ham rett til en lavere kildeskattesats. Ved gruppeligningen av utenlandske aksjonærer skal skattekontoret ikke på eget initiativ nedsette den kildeskatten som er lagt til grunn av selskapet.

Om kildeskattesatsene i skatteavtalene, se pkt. 5.3.2.

5.3 Skatteavtale

5.3.1 Generelt

De fleste skatteavtaler gir anvisning på at aksjeutbytte kan skattlegges i aksjonærens hjemland, se f.eks. NSA art. 10 nr. 1. I tillegg gis det utdelende selskaps hjemland adgang til å beskatte utbyttet (kildeskatt), men begrenset til en viss skattesats, se nedenfor. Om unngåelse av dobbeltbeskatning av norsk aksjonærs utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

5.3.2 Satser for norsk kildeskatt, skatteavtale

Er det inngått skatteavtale med det land hvor aksjonæren, dvs. den virkelige rettighetshaver, er hjemmehørende/bosatt, skal norsk kildeskatt på utbytte til den utenlandske aksjonær normalt svares etter den sats som er angitt i avtalen. Det er en forutsetning at den som mottar utbyttet både er omfattet av en skatteavtale og anses som den virkelige rettighetshaver (beneficial owner).

Kildeskattesatsen i skatteavtalene er vanligvis 15 %, se nedenfor. I mange avtaler er satsen lavere når mottakeren er et selskap som eier minst en viss prosent av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis 25 %. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 %. For selskaper hjemmehørende i en EØS-stat, vil det i disse tilfellene ofte være fritak for kildeskatt etter fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 og emnet «Fritaksmetoden».

Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens kildeskattebestemmelser ikke gjelder når utbyttet mottas gjennom et fast driftssted i Norge.

Ved gruppeligningen av utenlandske aksjonærer skal skattekontoret ikke på eget initiativ nedsette den kildeskatten som er lagt til grunn av selskapet.

For aksjonærer som er hjemmehørende/bosatt i et EØS-land vil satsene bl.a. ha betydning for utbytte til fysiske personer.

Prosent på utbytte	Til aksjonærer bosatt i
15 %	Albania
15 %	Argentina
15 %	Aserbajdsjan
15 %	Australia
15 %	Bangladesh
15 %	Barbados
15 %	Belgia
20 %	Benin
15 %	Bonaire
15 %	Bosnia Hercegovina
25 %	Brasil
15 %	Bulgaria
15 %	Canada
15 %	Chile
15 %	Curacao
15 %	Danmark
15 %	Egypt
15 %	Elfenbenskysten
15 %	Estland
25 %	Filippinene
15 %	Finland
15 %	Frankrike
15 %	Færøyene
15 %	Gambia
10 %	Georgia
15 %	Grønland
20 %	Hellas
10 %	India
15 %	Indonesia
15 %	Irland
15 %	Island
15 %	Israel
15 %	Italia
15 %	Jamaica
15 %	Japan

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

15 %	Kasakhstan
25 %	Kenya
15 %	Kina
15 %	Kroatia
15 %	Kypros
15 %	Latvia
15 %	Litauen
15 %	Luxembourg
15 %	Makedonia
15 %	Malawi
0 %	Malaysia
15 %	Malta
15 %	Marokko
15 %	Mexico
15 %	Montenegro
15 %	Nederland
15 %	Nepal
15 %	New Zealand
15 %	Nordiske land
15 %	Pakistan
15 %	Polen
15 %	Portugal
15 %	Qatar
10 %	Romania
10 %	Russland
15 %	Saba
16 %	Senegal
15 %	Serbia
5 %	Sierra Leone
15 %	Singapore
15 %	Slovakia
15 %	Slovenia
15 %	Spania
15 %	Sri Lanka
15 %	St. Eustatius
15 %	St. Maarten
15 %	Storbritannia
15 %	Sveits

15 %	Sverige
15 %	Sør-Afrika
15 %	Sør-Korea
20 %	Tanzania
15 %	Thailand
20 %	Trinidad og Tobago
15 %	Tsjekkia
20 %	Tunisia
15 %	Tyrkia
15 %	Tyskland
15 %	Uganda
15 %	Ukraina
10 %	Ungarn
15 %	USA
10 %	Venezuela
15 %	Vietnam
15 %	Zambia
20 %	Zimbabwe
15 %	Østerrike
25 %	Andre land. (Ikke skatteavtale.)

Dersom aksjonæren ikke har oppgitt fyllestgjørende boligadresse i bostedslandet overfor selskapet, skal skatt trekkes med 25 % selv om skatteavtalen mellom Norge og det land som måtte være angitt som aksjonærens bostedsland skulle fastsette annet. På samme måte skal det trekkes 25 % dersom selskapet ikke kjenner til den virkelige eiers identitet, f.eks. hvor aksjene holdes i depot eller på annen måte representeres ved en forvalter. (Utenlandske forvaltere kan få tillatelse fra Skatteetaten – Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å registrere konti i VPS med lavere kildeskatt enn 25 %.)

5.4 Tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt

Dersom det ved utbetalingen av utbyttet trekkes for mye kildeskatt, kan den utenlandske aksjonæren (den reelle rettighetshaver) anmode om tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt.

En utenlandsk aksjonær kan anmode om tilbakebetaling av kildeskatt når

- det er trukket mer kildeskatt enn det som følger av satsen i skatteavtalen, se ovenfor
- det er trukket kildeskatt på utbytte som er skattefritt etter sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden),
- det er trukket kildeskatt på utbytte til en fysisk person bosatt i en EØS-stat og kildeskatt med 25 % på skattepliktig utbytte etter skjerming er lavere enn kildeskatten etter skatteavtalen
- det er trukket kildeskatt på utbytte til internasjonale organisasjoner mv. som ikke er skattepliktige i Norge.

Saker om tilbakebetaling av kildeskatt etter at ligningen for vedkommende inntektsår er avsluttet, skal behandles som endringssak etter lignl. kap. 9. Klage må som hovedregel leveres innen utgangen av ligningsåret, jf. lignl. § 9-2 nr. 4 annet punktum. Klage/

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

anmodning som er fremsatt mer enn ett år etter at skatteoppgjøret for selskapet er kunngjort, behandles etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8.

Har selskapet trukket for mye kildeskatt på grunnlag av et ufullstendig faktum, gjelder 10-årsfristen. Tilbakebetaling av endret kildeskatt skal skje på grunnlag av en vurdering etter lignl. § 9-5 nr. 7. Normalt bør det gis refusjon når kravet fremsettes innen tre år fra utløpet av inntektsåret. Noen skatteavtaler har lengre frist. Fristen i den aktuelle skatteavtalen må i så fall legges til grunn.

Det er en sentral ordning for tilbakebetaling av kildeskatt som administreres av Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Utbetaling skal skje gjennom Skatt vest, Skatteoppkrever utland.

6 Aksjer, realisasjon

6.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge

6.1.1 Generelt

Norsk aksjonær er i utgangspunktet skattepliktig for gevinst og har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper. Om beregning av gevinst/tap ved salg av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon». For aksjeselskaper mv. som er eget skattesubjekt er det i følge sktl. § 2-38 omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer, andel mv. På den andre siden er det for slike selskaper ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjene, andelen mv. Fritaksmetoden gjelder også for finansielle instrumenter som har eierandel i selskap som er nevnt nedenfor som underliggende objekt. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

6.1.2 Skattlegging av aksjegevinster mv. ved utflytting

Om beskatning av latente aksjegevinster mv. i forbindelse med utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

6.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

6.2.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av aksjer er som hovedregel ikke skattepliktig til Norge når aksjonæren er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet.

6.2.2 Aksjer i virksomhet

Personer bosatt i utlandet som har aksjer eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge, skattlegges i Norge for eventuell gevinst ved realisasjon, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Det samme gjelder i utgangspunktet for selskaper hjemmehørende i utlandet. For selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, er det imidlertid omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, andel mv. i sktl. § 2-38. Dette unntaket fra skatteplikt/fradragsrett gjelder også når selskap mv. hjemmehørende i utlandet realiserer aksjer mv. som er eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge.

Skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b gjelder også hvis en person bosatt i utlandet eier aksjene gjennom et ansvarlig selskap, som ledd i en virksomhet som beskattes i Norge, se nærmere emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2. Hvis det ansvarlige selskap realiserer aksjene, skal gevinst- og tap på aksjer som omfattes av fritaksmetoden holdes utenfor det deltakerlignede selskaps inntekt, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. For personlige deltakere vil gevinsten komme til beskatning ved en senere utdeling etter sktl. § 10-42.

Om hvilke selskaper som omfattes av fritaksmetoden og om hvilke aksjer unntaket gjelder, se sktl. § 2-38 og emnet «Fritaksmetoden».

Om når aksjer anses eid som ledd i virksomhet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.3.

Om beregning av gevinst/tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

6.3 Skatteavtale

I de fleste skatteavtaler er hovedregelen at gevinst ved realisasjon av aksjer bare skal skattlegges i aksjonærens bostedsland, se NSA art. 13 nr. 6. Det kan imidlertid være spesialregler i de forskjellige skatteavtalene om visse typer aksjesalgsgevinster, se f.eks. skatteavtalen med USA art. 12 og FIN 20. august 2007 i Utv. 2007/1369. Om et tilfelle hvor Høyesterett kom til at USA etter skatteavtalen hadde rett til å beskatte en aksjegevinst, se HRD i Utv. 2011/1087 (Rt. 2011/755) (Kistefos). (Saken gjaldt fradragsrett for tap. Skatteavtalen kunne ikke forstås slik at manglende intern beskatningshjemmel i USA medførte at Norge fikk beskatningsretten. En etterfølgende korrespondanse mellom amerikanske og norske myndigheter medførte heller ikke at avtalen skulle forstås slik.)

Etter NSA art. 13 nr. 7 kan en annen nordisk stat skattlegge en fysisk person bosatt i Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer når aksjonæren har vært bosatt i det andre nordiske landet og realisasjonen finner sted innen 10 år etter at personen opphørte å være bosatt der i henhold til skatteavtalen. Tilsvarende gjelder for andeler og andre rettigheter i et selskap eller en personsammenslutning. Den tidligere bostedsstaten kan bare skattlegge den verdistigning som er oppstått før personen ble bosatt i Norge. Se St.prp. nr. 54 (2007-2008) art. III.

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsakelige formål er å eie fast eiendom og om aksjer knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 nr. 2 og 3.

I de fleste skatteavtaler er hovedregelen at gevinst ved realisasjon av aksjer skal skattlegges i aksjonærens bostedsstat. Det vil imidlertid i de forskjellige skatteavtalene kunne være spesialregler om visse typer aksjegevinster.

Etter NSA art. 13 nr. 7 kan Norge skattlegge en person bosatt i en annen nordisk stat for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. når aksjonæren tidligere har vært bosatt i Norge og realisasjonen finner sted innen ti år etter at personen opphørte å være bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen. Denne bestemmelsen har ingen praktisk betydning fordi norsk intern rett bare har regler om beskatning av urealisert gevinst på aksjer mv. på utflyttingstidspunktet. Se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsakelige formål er å eie fast eiendom og om aksjer som er knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 nr. 2 og 3.

7 Direkteligning av aksjonær i utenlandsk selskap med fast eiendom eller anlegg i utlandet

Innehar en person bosatt i Norge eller et selskap mv. hjemmehørende her, minst 95 % av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap som eier fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet og dobbeltbeskatning ikke er forebygget gjennom skatteavtale, kan FIN samtykke i at den norske aksjonær, både ved formues- og inntektsligningen, anses som direkte eier av vedkommende eiendommer og anlegg med tilbehør og som deltaker i dertil knyttet næringsdrift med en så stor del som svarer til hans andel av aksjekapitalen, se sktl. § 2-37 fjerde ledd.

Det samme gjelder når inntil 10 slike skattepliktige til sammen innehar minst 95 % av aksjekapitalen i et slikt utenlandsk selskap og aksjene er ervervet i anledning av interessefellesskap i vedkommende land.

Om fordelingen av gjeld- og gjeldsrenter i disse tilfellene, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.3.6.

8 Norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond

8.1 Intern rett

Personer bosatt og selskaper hjemmehørende i Norge har skatteplikt for og har fradragsrett for gevinst og tap ved innløsning/realisasjon av andeler i verdipapirfond, etter samme regler som gjelder for aksjer, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Se pkt. 6 og emnet «Verdipapirfond».

Andeler i aksjefond er objekter under fritaksmetoden på samme måte som aksjer jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c. Fritaksmetoden innebærer at selskaper med begrenset

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ansvar er unntatt fra skatteplikt for utbytte på andeler i aksjefond og for gevinst ved realisasjon av slike andeler, herunder i aksjefond hjemmehørende i et EØS-land. På den andre siden er det i slike tilfeller ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av andelene. Om hvilke tilfeller dette gjelder, se emnet «Fritaksmetoden».

8.2 Skatteavtale

Ved anvendelse av skatteavtalene skal andeler i aksjefond behandles på samme måte som aksjer, se pkt. 5.3 og pkt. 6.3.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Gevinst og tap ved realisasjon av andel i verdipapirfond beskattes etter reglene om gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-20 syvende ledd. For personlige andelseiere får aksjonærmodellen anvendelse for den delen av realisasjonsgevinsten som anses å ha tilknytning til aksjer i fondet.

For selskaper mv. får fritaksmetoden anvendelse for en andel av gevinst og tap som gjenspeiler andelen av aksjer i fondet, se § 10-20 syvende ledd annet og tredje punktum. Ved beregningen av aksjeandelen skal gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd fjerde punktum.

Se nærmere «Verdipapirfond», pkt. 3.5.

9 Fradrag for kostnader og tap

9.1 Bosattlhjemmehørende i Norge

I den utstrekning inntekt av fast eiendom og andre kapitalinntekter skal skattlegges i Norge, vil korresponderende kostnader være fradragsberettiget ved ligningen i Norge. Fradragsretten stiller seg her på samme måte som hvor skattyter driver virksomhet i utlandet, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 6.1.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.1.

9.2 Bosattlhjemmehørende i utlandet

Siden inntektsbeskatningen for skattyter som er bosatt/hjemmehørende i utlandet er begrenset til inntekter fra kilder som er nevnt i sktl. § 2-3, kan det bare kreves fradrag for kostnader som etter sin art knytter seg til disse kilder. Fradragsretten stiller seg her på samme måte som hvor skattyter driver virksomhet i utlandet. Tilsvarende gjelder for underskudd. Se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 6.2.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet

Det er ved denne utgaven av Lignings-ABC foretatt redaksjonelle endringer av utlandsemnene. Innholdet i dette emnet er flyttet til emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.».

Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.

1 Lønnsinntekter, generelt

1.1 Intern rett, bosatt i Norge

I henhold til norsk intern rett, vil en person som er bosatt i Norge som hovedregel være skattepliktig til Norge for lønnsarbeid utført i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Om når en person anses skattemessig bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted». Om skattenedsettelse etter ettårsregelen, se pkt. 2.

Om særregler for bestemte yrkesgrupper, se pkt. 3.

1.2 Intern rett, bosatt i utlandet

1.2.1 Generelt

For personer som oppholder seg midlertidig i Norge uten at de blir skattepliktig som bosatt her, vil inntekt av lønnsarbeid være skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d dersom alle følgende fire vilkår anses oppfylt.

- vedkommende oppebærer lønn eller annen godtgjørelse fra kilder i Norge («hværende kilder»)
- godtgjørelsen gjelder personlig arbeid
- arbeidet er utført i Norge, og
- arbeidet er utført i privat eller offentlig tjeneste, dvs. i en annens tjeneste. (For inntekter av virksomhet, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter».)

Skatteplikten omfatter lønn og annen godtgjørelse i tjeneste, herunder honorarer, tantieme, provisjoner, serveringspenger, drikkepenger og lignende ytelser som er opptjent ved arbeid i Norge og tidfestet mens vedkommende har oppholdt seg her, jf. sktl. § 14-1 annet ledd. Om forskuddsbetaling før innflytting og etterbetaling etter utflytting, se nedenfor.

Honorar eller godtgjørelse for oppdrag utenfor tjenesteforhold er ikke skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d. Honorar, f.eks. for avisartikkel eller gjesteforelesning vil derfor ikke være skattepliktig når det ikke er opptjent i tjenesteforhold eller ikke er virksomhetsinntekt for mottakeren.

Vilkåret om at lønn eller godtgjørelse må komme fra kilder i Norge, vil alltid være oppfylt når arbeidsgiveren, norsk eller utenlandsk, er skattepliktig til Norge som person bosatt eller selskap hjemmehørende her i landet (jf. sktl. § 2-1 første ledd og § 2-2 første ledd) eller driver skattepliktig virksomhet her i landet (jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a og b). Det er ikke avgjørende hvor lønnen er utbetalt fra. Om kostnadsfradrag, se pkt. 11.2.

1.2.2 Au pair mv.

En au pair er å anse som arbeidstaker og ytelsene vedkommende mottar under oppholdet i Norge er skattepliktig, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d. Dette gjelder både kontante ytelser og fordel ved helt eller delvis fri kost og losji. Dette gjelder også personer som omfattes av den særskilte ordningen for arbeidstillatelse for au pair.

1.2.3 Lønn fra den norske stat

Personer som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, er skattepliktige til Norge for lønn fra den norske stat, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav g. Bestemmelsen gjelder bare lønn for arbeid som utføres i utlandet. Skatteplikten gjelder bare fellesskatt og toppskatt, jf. sktl. § 2-36 tredje ledd og SSV § 3-5 annet ledd. Det skal ikke svares personinntekt av slik inntekt. Lønn for arbeid utført i Norge under midlertidig opphold skattlegges etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d.

Godtgjørelse som utbetales norske tjenestemenn i utlandet til dekning av økte levekostnader (utenlandstillegg), er skattefri, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav d. Dette gjelder også hvor tjenestemannen anses bosatt i utlandet.

Skattyter skal ved beregning av grunnlaget for fellesskatt til staten ha fradrag for alle kostnader knyttet til inntekter som skattlegges i Norge, samt for kostnader som ikke er knyttet til noen inntekt, etter de samme regler som for personer bosatt i Norge.

Om klassefastsetting, se emnet «Klassefastsetting», pkt. 3.6.

Minstefradrag beregnes av den skattepliktige lønnsinntekten og fratrekkes i grunnlaget for beregningen av fellesskatt til staten på denne.

1.2.4 Arbeidsutleie

Utenlandske arbeidstakere som stilles til rådighet for andre (utleies) for å utføre arbeid innen riket blir skattepliktig til Norge selv om de arbeider under seks måneder på oppdrag her, jf. sktl. § 2-3 annet ledd. Dette gjelder selv om arbeidstakerens lønn ikke utbetales direkte fra norske kilder, jf. ovenfor. Med «stilles til rådighet for andre» menes at en utleier stiller arbeidstakere til disposisjon for å utføre arbeid i en annens (oppdragsgiver) virksomhet og at utleieren ikke har ansvar for og heller ikke bærer risikoen for arbeidsresultatet.

Spørsmålet om en arbeidstaker skal anses utleid til oppdragsgiver eller utfører arbeidet for sin ordinære arbeidsgiver, må avgjøres ut fra en samlet vurdering. Bl.a. vil følgende momenter tale for at det er et utleieforhold

- den overordnede ledelse av arbeidet tilligger oppdragsgiveren
- arbeidet utføres på en arbeidsplass som disponeres av oppdragsgiveren og som han har ansvaret for
- godtgjørelsen til utleieren beregnes etter medgått tid eller under hensyn til annen sammenheng mellom godtgjørelsen og den lønn arbeidstakeren mottar
- det vesentligste av arbeidsredskap og materiell stilles til disposisjon av oppdragsgiveren, og
- utleieren ikke ensidig bestemmer antall arbeidstakere og de kvalifikasjoner disse skal ha.

Om kostnadsfradrag, se pkt. 11.2.

1.2.5 Forskudd på arbeidsinntekt ved midlertidig opphold

Forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres under midlertidig opphold i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, er skattepliktig i Norge og skal tidfestes på innreisetidspunktet og skattlegges i innreiseåret selv om det er utbetalt tidligere, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder også når forskuddsbetalingen er godtgjørelse for personlig arbeid i senere år enn innreiseåret.

1.2.6 Etterbetalt arbeidsinntekt ved opphør av midlertidig opphold

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel salgsprovisjoner, styrehonorarer, bonusutbetalinger, sluttvederlag («gyldne fallskjermer») o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før opphør av midlertidig opphold i Norge, skal tidfestes på tidspunktet for uttreden fra norsk beskatningsområde, og beskattes i Norge, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav b. Det har ikke betydning for skatteplikten om vederlagets størrelse først fastsettes lenge etter at arbeidet er utført, eller at vederlaget først skal utbetales en viss tid etter at arbeidet er utført. Dette kan være praktisk f.eks. ved bonusutbetalinger.

1.2.7 Utenlandske artister

Om utenlandske artister, se nedenfor i pkt. 4.2.

1.3 Skatteavtale

1.3.1 Lønnsinntekter i privat tjeneste, hovedregel

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønnsinntekt og annen lignende godtgjørelse i privat tjeneste kan skattlegges i arbeidsstaten, jf. f.eks. art. 15 nr. 1 i NSA.

1.3.2 Lønnsinntekter i privat tjeneste, «183-dagers regelen»

En viktig unntaksbestemmelse til denne hovedregel er den såkalte 183-dagers regelen, jf. f.eks. NSA art. 15 nr. 2. Ifølge denne unntaksbestemmelsen skal lønnsinntekt i privat tjeneste bare beskattes i arbeidstakerens bostedsstat (Norge) når alle vilkårene nedenfor er oppfylt

- arbeidstakerens opphold i arbeidsstaten, hvor han arbeider i et eller flere tidsrom, må til sammen ikke overstige 183 dager i løpet av en periode på 12 måneder som begynner eller slutter i angjeldende skatteår (i andre avtaler kan perioden være knyttet til kalenderår eller inntektsår),
- godtgjørelsen er betalt av – eller på vegne av – en arbeidsgiver som ikke er bosatt/hjemmehørende i arbeidsstaten (i noen avtaler er det et vilkår at arbeidsgiver må være bosatt/hjemmehørende i arbeidstakerens bostedsstat), og
- godtgjørelsen må ikke være belastet et fast driftssted eller et fast sted som arbeidsgiveren har i arbeidsstaten.
- Det må ikke være tale om utleie av arbeidskraft (denne betingelse fremgår uttrykkelig bare i noen skatteavtaler, se f.eks. NSA art. 15 nr. 2 d). Selv om betingelser ikke fremgår uttrykkelig gjelder skatteavtalens bestemmelser om beskatning i bostedsstaten ikke ved utleie av arbeidskraft, se FIN 8. november 2004 i Utv. 2004/1186 og 1. mars 2012 i Utv. 2012/276.

1.3.3 Lønnsinntekter i privat tjeneste, beregning av dager etter «183-dagersregelen»

Det er det tidsrom arbeidstakeren har vært fysisk til stede i arbeidsstaten som skal tas i betraktning. Ethvert kalenderdøgn arbeidstakeren på noe tidspunkt har vært til stede i arbeidsstaten skal regnes med. Det skal altså gjøres fradrag for alle hele døgn arbeidstakeren har vært fraværende fra arbeidsstaten f.eks. på ferie e.l.

Eksempel

Dersom en arbeidstaker ankommer arbeidsstaten sent søndag kveld, arbeider hele uken og reiser hjem til bostedsstaten fredag kveld, har han hatt 6 kalenderdøgn i arbeidsstaten.

Ved opphold i flere land i løpet av inntektsåret må det foretas særskilt beregning for hvert enkelt land.

Bruker skatteavtalen betegnelsen inntektsår eller skatteår i stedet for kalenderår, er det inntektsåret/skatteåret i arbeidsstaten som skal legges til grunn ved beregning av oppholdets lengde.

1.3.4 Lønnsinntekter i privat tjeneste, særlig om beregning av 183-dager i løpet av en 12 måneders periode

I nyere skatteavtaler anvendes som regel uttrykket «183 dager i løpet av en 12 måneders periode», f.eks. i skatteavtalen med Storbritannia og den nordiske skatteavtalen. Dersom skattyter i løpet av en 12 måneders periode har oppholdt seg i arbeidsstaten i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager, vil vilkåret for skatteplikt til arbeidsstaten være oppfylt. Fortsetter skattyteren oppholdet etter utløpet av den første 12 måneders perioden vil også dette oppholdet medføre skatteplikt til arbeidsstaten. Hvis skattyter tar et nytt opphold etter utløpet av den første 12 måneders perioden skal det tas hensyn til tidligere opphold innenfor perioden, selv om disse opphold inngår i beregningen av en annen 12 måneders periode.

Eksempel

Skattyterens første opphold i arbeidsstaten varer fra og med 1. september år 1 til og med 30. april i år 2, i alt 242 dager.

Skattyterens annet opphold i arbeidsstaten varer fra og med 1. oktober i år 2 til og med 30. november i år 2, i alt 61 dager.

Det første oppholdet varte sammenhengende mer enn 183 dager. Han har da oppholdt seg i arbeidsstaten mer enn 183 dager i løpet av en 12 måneders periode, for eksempel perioden fra 1. september i år 1 til 31. august i år 2.

Det andre oppholdet, som varte i 61 dager, er isolert sett ikke over 183 dager. Den 12 måneders perioden som er aktuell å vurdere for det andre oppholdet er perioden fra og med 1. desember i år 1 til og med 30. november i år 2. I denne perioden har han oppholdt seg i arbeidsstaten fra og med 1. desember i år 1 til og med 30. april i år 2 og fra og med 1. oktober i år 2 til og med 30. november i år 2, i alt 151 + 61 dager, dvs. over 183 dager i en 12 måneders periode.

Om hvordan inntekten skal behandles ved den norske ligningen når den kan beskattes i utlandet, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

1.3.5 Lønnsinntekt belastet fast driftssted

Ved vurderingen av om lønnsinntekten skulle vært belastet et fast driftssted i arbeidsstaten er det avgjørende hvor lønnskostnadene skal belastes etter prinsippene om tilordning av inntekter og kostnader til fast driftssted.

Som utgangspunkt må skattyter sannsynliggjøre at det foreligger et fast driftssted i arbeidsstaten og at lønnen skal belastes det faste driftsstedet. Dette kan f.eks. gjøres ved å legge frem erklæring fra den andre statens skattemyndigheter som viser rettsgrunnlaget for arbeidstakerens skatteplikt. I utgangspunktet er det ikke tilstrekkelig bare å legge frem dokumentasjon som viser at vedkommende er skattlagt i den andre staten.

1.3.6 Lønnsinntekt i offentlig tjeneste

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønn fra offentlige kilder kan beskattes i den stat som utbetalingen skriver seg fra, se f.eks. NSA art. 19 nr. 1. Dette gjelder også utbetaling av lønn fra regionale og kommunale myndigheter. Også lønn fra mer frittstående statsinstitusjoner omfattes av bestemmelsen, som f.eks. offentlige høyskoler og universiteter eller andre utdannings – eller forskningsinstitusjoner.

Det er ikke noen betingelse for artikkelens anvendelse at det gjelder lønn under «utøvelse av offentlige funksjoner». Dette vil imidlertid kunne være et vilkår i andre avtaler. I avtalene med USA og Australia utgjør ikke formuleringen «utøvelse av offentligrettslige funksjoner» noe kvalifiserende tilleggskrav utover at tjenesten er ytet den utbetalende stat, se FIN 21. november 2006 i Utv. 2006/1754. Om utsendte offentlige tjenestemenn til OECD og andre offentlige organisasjoner som såkalte secondees, se brev fra FIN av 10.04.2014.

I henhold til NSA art. 19 nr. 2 skal lønn bare kunne skattlegges i det land hvor arbeidet utføres, dersom mottakeren er skatteavtalemessig bosatt i denne staten og

– er statsborger av denne stat, eller
– ikke bosatte seg i denne stat utelukkende for å utføre arbeidet for den norske stat

I de fleste skatteavtaler omfatter ikke bestemmelsen om offentlig tjeneste lønnsarbeid knyttet til det offentliges forretningsvirksomhet, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3. Eksempler på slik offentlig forretningsvirksomhet er NSB og Bring/Posten.

Utbetales godtgjørelsen fra en annen stat mv. skal inntekten som hovedregel unntas fra beskatning i Norge. Skatteavtalene har forskjellige regler for hvordan inntekten skal behandles ved ligningen i Norge.

Etter noen skatteavtaler kommer den alternative fordelingsmetoden direkte til anvendelse. Dette gjelder bl.a. NSA og skatteavtalene med Australia (art. 19 nr. 1, jf. art. 23 nr. 2 b)), Canada (art. 19 nr. 1 a) jf. art. 24 nr. 2 b)) og Sveits (art. 19 nr. 1 a) jf. art. 23 nr. 1 b)).

Andre skatteavtaler inneholder et progresjonsforbehold som innebærer at den alternative fordelingsmetoden også skal anvendes i disse avtalene. Dette gjelder bl.a. avtalene med Spania (art. 19 nr. 1 a) jf. art. 24 b)), Storbritannia (art. 19 nr. 1 a), jf. art. 28 nr. 2 b)) og Tyskland (art. 19 nr. 1 a), jf. art. 23 nr. 1 d)). I noen skatteavtaler omfatter progresjonsforbeholdet ikke inntekter i offentlig tjeneste. Dette gjelder bl.a. avtalen med Italia (art. 24 nr. 3 a)).

2 Skattenedsettelse, 1-årsregelen

2.1 Generelt

Ved arbeidsopphold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet kan skattyter påberope seg 1-årsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd og FSFIN § 2-1. Dette er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt. Bestemmelsen omfatter kun personer som er skattemessig bosatt i Norge. Dette innebærer at vedkommende må være skattemessig bosatt i Norge i hele tolvmånedersperioden. Det gis bare nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet. Skattenedsettelsen beregnes etter de samme prinsipper som ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning». Regelen gjelder ikke trygdeavgift. Om trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Skatt på formue og annen inntekt kan ikke settes ned etter 1-årsregelen.

Skattyteren kan velge om han vil påberope seg 1-årsregelen eller reglene i skatteavtale om unngåelse av dobbeltbeskatning.

Om særregler for lønn fra den norske stat, se pkt. 2.9.

For at skattyter skal få skattenedsettelse på lønnsinntekt opptjent i utlandet må følgende vilkår være oppfylt

- utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold
- utenlandsoppholdet må være av minst 12 måneders sammenhengende varighet
- skattyters opphold i Norge må ikke overskride tillatt antall dager, se nedenfor
- Norge må ikke, i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Det stilles ikke krav om at oppholdslandet faktisk skattlegger lønnen
- arbeidet må ikke hovedsakelig finne sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler. Dette innebærer blant annet at 1-årsregelen normalt ikke gjelder for norske sjøfolk i internasjonal fart

For personer som mottar lønn fra den norske stat, er det lempet på kravet til utenlandsoppholdets sammenhengende varighet, se pkt. 2.9.2. Som lønn fra den norske stat regnes lønnsinntekt fra statlig forvaltning, forsvaret mv. For lønn fra statlig foretak som driver forretningsvirksomhet gjelder de ordinære reglene.

2.2 Inntekter som omfattes av skattenedsettelse

Det er bare lønnsinntekter for arbeid utført i utlandet som omfattes av reglene om skattenedsettelse etter 1-årsregelen. Med lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet forstås også

- naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser fra arbeidsgiver
- feriepenger av arbeid utført i utlandet, innvunnet under utenlandsoppholdet
- lønn under tilfeldig og kortvarig stans i arbeidet på grunn av f.eks. velferdspermisjon, kursdeltakelse mv.
- inntekt fra selvstendig oppdrag som ikke fyller vilkårene for å anses som virksomhet
- sluttvederlag fra arbeidsgiver

Som lønnsinntekt regnes videre i den utstrekning utbetalingen erstatter lønnsinntekt, se FSFIN § 2-1-1 første ledd

- sykepenger etter folketrygdloven kap. 8, herunder sykepenger fra arbeidsgiver i arbeidsgiverperioden
- foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14 og
- tilsvarende ytelser fra offentlig trygdeordning i annen stat eller fra privat forsikringsordning (finansiert av arbeidsgiver), men kun i den periode personen ville hatt krav på slike ytelser fra den norske folketrygden dersom vedkommende hadde vært medlem av den norske folketrygden.

Dagpenger under arbeidsløshet, uføretrygd og arbeidsavklaringspenger anses ikke som lønnsinntekt i denne sammenheng.

For andre substitutter for arbeidsinntekt må det foretas en konkret vurdering av hvorvidt inntekten kan anses som lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet. Lønnsinntekt for arbeid utført i Norge omfattes ikke av regelen selv om arbeidet er utført under tillatt opphold her.

Skattenedsettelsen vil gjelde uansett om lønnen blir utbetalt fra norsk eller utenlandsk arbeidsgiver. Det har ingen betydning om inntekten er beskattet eller ikke i utlandet.

Lønn og feriepenger som er opptjent i Norge, men utbetalt under utenlandsoppholdet, omfattes ikke av skattenedsettelsen.

Om et tilfelle der fordel ved kjøp av norske aksjer til underkurs i forbindelse med utenlandsopphold ikke ble ansett som lønnsinntekt i denne sammenheng, se URD 19. februar 2008 (Asker og Bærum) i Utv. 2008/881.

2.3 Krav til oppholdets art

Oppholdet i utlandet må være et arbeidsopphold, det vil si at hovedformålet må være å utføre personlige tjenester av økonomisk karakter i eller utenfor et tjenesteforhold, men ikke som ledd i virksomhet. I utgangspunktet vil kravet om arbeidsopphold være oppfylt dersom skattyter er i et ansettelsesforhold og arbeider minst 50 pst av full stilling. Se FSFIN § 2-1-3 første ledd.

Oppholdet vil fortsatt være et arbeidsopphold selv om

- skattyter har arbeidsfrie dager på linje med det som er vanlig i oppholdsstaten
- skattyter avvikler normale ferier under utenlandsoppholdet, for eksempel vanlige jule-, påske- og sommerferier
- skattyter har avspaseringsperioder i utlandet såfremt avspaseringen er opptjent ved arbeid i utlandet som kvalifiserer for skattenedsettelse
- skattyter bytter arbeidsgiver
- det samlede arbeidsoppholdet foregår i flere land utenom Norge.

Oppholdet anses ikke som arbeidsopphold

- når skattyter har et ansettelsesforhold, men etter avtale med arbeidsgiver ikke er forpliktet til å utføre noe arbeid eller
- når skattyter arbeider mindre enn femti prosent av full stilling eller
- når hovedformålet med utenlandsoppholdet er studier eller ferie som arbeidsgiver gir lønn for, eller
- ved fravær fra arbeidet på grunn av sykdom, fødsel eller adopsjon når skattyter, før utreisen, visste eller burde ha visst at vilkårene for å motta sykepenger eller foreldrepenger i forbindelse med utenlandsoppholdet var oppfylt eller ville bli oppfylt i løpet av oppholdet, se FSFIN § 2-1-3 annet ledd.

Et utenlandsopphold kan skifte karakter underveis, f.eks. kan oppholdet skifte fra studieopphold til arbeidsopphold hvis en student avslutter eller tar en lengre pause fra studiene for å arbeide.

2.4 Krav til oppholdets lengde

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må ha vart sammenhengende i minst 12 måneder. Fristen regnes fra dato til dato, slik at oppholdet i utlandet regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge, se FSFIN § 2-1-4 annet ledd. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte frister. Ved vurderingen av oppholdets lengde skal det kun medregnes tidsrom hvor personen er skattemessig bosatt i Norge.

Når Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten, og det derfor ikke kan gis fritak for norsk skatt på denne inntekten, kan arbeidsoppholdet i utlandet likevel regnes med ved beregningen av om det totale arbeidsoppholdet har vart i minst 12 måneder.

2.5 Tillatt opphold i Norge

Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke arbeidsoppholdet i utlandet. Skattyter opptjener rett til å oppholde seg i Norge i inntil 6 dager for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge, skal anses som en dag ved beregningen av skattyters opphold i Norge, se FSFIN § 2-1-5 annet ledd.

Grunnlaget for tillatt opphold i Norge fastsettes ut fra hvor mange hele måneder, beregnet fra dato til dato, skattyter har hatt arbeidsopphold i utlandet.

Eksempel

Et arbeidsopphold i utlandet fra og med 3. mai til og med 2. august i det etterfølgende år, utgjør femten måneder og tillatt opphold i Norge er til sammen 90 dager. Et arbeidsopphold i utlandet fra og med 3. mai til og med 1. september året etter har også vart i femten måneder og tillatt opphold i Norge er til sammen 90 dager.

Det er ikke et krav at skattyter har «opptjent» dagene på forhånd før han oppholder seg i Norge.

Det tillatte oppholdet i Norge kan tas ut samlet, men kan ikke regnes med i 12-månedersperioden når oppholdet avslutter et arbeidsopphold i utlandet.

Det er i prinsippet uten betydning hva de tillatte oppholdsdagene i Norge brukes til ved vurderingen av hvorvidt det foreligger et arbeidsopphold etter § 2-1 tiende ledd. Et arbeidsopphold i utlandet vil imidlertid etter omstendighetene kunne anses som avbrutt hvis de tillatte oppholdsdagene brukes til å utføre arbeid i Norge. Dette gjelder særlig når de opptjente dagene tas ut som et samlet opphold i Norge av lengre varighet og dette oppholdet hovedsakelig brukes til å utføre arbeid her.

Antall tillatte oppholdsdager i Norge kan ikke utvides selv om arbeidsinntekt opptjent i Norge under utlandsoppholdet skal skattlegges i Norge.

Må skattyter oppholde seg i Norge på grunn av forhold i arbeidsstaten som var upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt og som verken skattyter eller arbeidsgiver rår over, kan han oppholde seg i Norge i inntil tre dager ekstra for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket, jf. FSFIN § 2-1-6 første ledd. Retten til utvidet opphold i Norge bortfaller når skattyters opphold i Norge ikke lenger skyldes upåregnelige forhold, FSFIN § 2-1-6 tredje ledd.

Med upåregnelige forhold menes hendelser, inngrep eller hindringer som ikke med rimelighet kunne tas i betraktning da arbeidsoppholdet ble påbegynt. Dette omfatter ytre begivenheter som krig, uro, stengte grenser, naturkatastrofer, samt egen alvorlig sykdom eller alvorlig sykdom hos personens ektefelle, samboer, mindreårige barn eller foreldre.

Alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge skal regnes med ved beregningen av skattyters opphold i Norge.

Eksempel:

Et arbeidsopphold i utlandet varer fra 3. mai i år 1 til 2. august i år 2. Tillatt opphold i Norge i denne perioden er som utgangspunkt til sammen 90 dager. I september i år 1 inntrer det uroligheter i oppholdslandet, som gjør at vedkommende kommer hjem til Norge den 5. september. Han reiser tilbake til arbeidslandet 4. oktober, da utenriksmyndighetene erklærer at det er forsvarlig. Ved arbeidsoppholdets slutt viser det seg at vedkommende til sammen har oppholdt seg i Norge i 120 dager. Det tillatte oppholdet er dermed som utgangspunkt overskredet med 30 dager. Disse 30 dagene ligger imidlertid innenfor det tidsrom da oppholdet i Norge skyldtes upåregnelige forhold. Som følge av urolighetene utvides tillatt opphold i Norge til inntil 135 dager (90 + (15 x 3)). Dermed har skattyter ikke overskredet grensen for tillatt opphold i Norge. Hadde det samlede oppholdet i Norge i perioden vært 121 dager, ville oppholdet i Norge vært overskredet med en dag, siden det bare var 30 dager som oppholdet i Norge skyldtes urolighetene.

De tillatte oppholdsdagene i Norge må vurderes med utgangspunkt i den totale perioden som utenlandsoppholdet varer. Ved avslutningen av oppholdet må det vurderes om det er grunnlag for å endre ligningen for tidligere år, slik at det innrømmes skattenedsettelse hvis det viser seg at vilkårene for skattenedsettelse er oppfylt ut fra en gjennomsnittsberegning. Motsatt kan det være aktuelt å endre ligningen til skattyters ugunst hvis det viser seg at gjennomsnittlig opphold i Norge overstiger antall tillatte oppholdsdager.

2.6 Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnen

Det kan ikke gis nedsettelse av skatt på lønnsinntekten etter 1-årsregelen når Norge i henhold til en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst har en eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Dette vil blant annet omfatte

- lønn fra norsk offentlig forvaltning, unntatt lønn for tjenester ved offentlig forretningsvirksomhet, se pkt. 3.7
- lønn fra privat arbeidsgiver i Norge når skattyters opphold i arbeidslandet ikke overstiger 183 dager, og arbeidsgiver ikke har fast driftssted i oppholdsstaten. Om 183-dagersregelen, se pkt. 11.2

En subsidiær beskatningsrett kan innebære at Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekt, se for eksempel NSA art. 26 nr. 2.

Skattyter kan likevel påberope seg fritaksregelen, men unntaket innebærer at lønnsinntekt som bare kan skattlegges i Norge ikke skal være gjenstand for skattenedsettelse. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor riket kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde, også når Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

2.7 Arbeidsopphold utenfor riket som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel

Arbeidsopphold på Norges og andre lands kontinentalsokkel likestilles med opphold i vedkommende land, dersom formålet er å undersøke eller utnytte ressurser knyttet til havbunnen på den kontinentalsokkelen vedkommende befinner seg, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2 annet punktum. Dette gjelder både i forhold til hva som skal anses som arbeidsopphold utenfor riket og i forhold til hva som er tillatt opphold i Norge under et slikt arbeidsopphold. Er formålet et annet, for eksempel en pumpestasjon for transport av norsk petroleum, vil et opphold på installasjonen ikke være omfattet av regelen om skattenedsettelse.

Lønn opptjent ved arbeidsopphold hovedsakelig utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel omfattes ikke av skattenedsettelsen, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2 første punktum. Med hovedsakelig menes at skattyter i løpet av det aktuelle arbeidsoppholdet utenfor Norge samlet sett befinner seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel.

Skattyter kan likevel påberope seg fritaksregelen i forhold til annen lønnsinntekt i utlandet, men unntaket innebærer at denne inntekten ikke skal være gjenstand for skattenedsettelse. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor Norge kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde.

2.8 Gjennomføring av skattenedsettelse

Gjennomføringen av skattenedsettelse på lønnsinntekt som omfattes av 1-årsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede skatten settes ned med et beløp som tilsvarer den delen av skatten som faller på lønnsinntekten i utlandet. Beregningen av skattenedsettelsen skal skje etter de samme prinsipper som ved alternativ fordeling etter skatteavtalene, se FSFIN § 2-1-8 og emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.

En skattyter som krever skattenedsettelse, må godtgjøre at vilkårene er oppfylt, se FSFIN § 2-1-9.

Hvor arbeidsoppholdet ikke har vart i 12 måneder når ligningen finner sted, og skattyter kan sannsynliggjøre at arbeidsforholdet vil vare i minst 12 måneder skal dette

legges til grunn. For å sannsynliggjøre arbeidsoppholdets lengde kan skattyter sammen med selvangivelsen og RF- 1150 «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» legge ved en bekreftelse fra arbeidsgiver om oppholdets forventede lengde og kopi av arbeidskontrakt eller utstasjoneringkontrakt. Skattyter må også legge ved en oversikt over opphold i Norge (gjennomført og planlagt) i den aktuelle perioden angitt med fra/til dato. Formålet med oppholdet i Norge bør også oppgis.

Ligningsmyndighetene kan kreve at det sammen med dokumentasjon på fremmed språk legges ved oversettelse til norsk av autorisert translatør. Dette gjelder ikke dokumentasjon på et nordisk språk.

Regler om avkorting i personfradrag, i minstefradrag og av beløpsgrensene for toppskatt til staten og tidfesting av inntekt kommer ikke til anvendelse i forhold til 1-årsregelen om skattenedsettelse.

2.9 Særregler ved lønn fra den norske stat

2.9.1 Generelt

For personer som mottar lønn fra den norske stat gjelder det særregler om krav til oppholdets lengde og om gjennomføringen av skattenedsettelsen. Personer som mottar lønn fra den norske stat kan bl.a. være personer som arbeider i

- utenrikstjenesten, og er ansatt i Utenriksdepartementet
- fredsstyrker og er ansatt i Forsvaret
- Norges Bank, se FIN 15. desember 2000 i Utv. 2001/195
- internasjonale organisasjoner eller institusjoner, og som er lønnet av den norske stat

For lønn fra statlig foretak som driver forretningsvirksomhet gjelder de ordinære reglene.

Lønn som faktisk utbetales av en privat arbeidsgiver, men av statlige midler øremerket til et bestemt antall personer til bestemte oppdrag, skal anses som lønn utbetalt fra den norske stat, se FSFIN § 2-1-2. Det er ikke tilstrekkelig at arbeidsgiver mottar tilskudd fra staten når tilskuddet ikke er øremerket bestemte stillinger.

2.9.2 Krav til oppholdets lengde

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må vare minst tolv måneder. Skattyter med lønn fra den norske stat (unntatt statlig forretningsvirksomhet), kan legge sammen flere arbeidsopphold i utlandet i løpet av en 30 måneders periode forutsatt at hvert av oppholdene er på minst seks måneder. Skattenedsettelsen gis bare for de perioder skattyter arbeider i utlandet.

Seks-, tolv- og 30-månedersfristene regnes fra dato til dato, slik at oppholdet i utlandet regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte frister.

Ved anvendelse av bestemmelsen om delvis skattenedsettelse på lønn fra den norske stat kan skattyter ved beregningen av seks- og tolvmånedersperiodene ikke legge sammen arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra den norske stat, med arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra annen arbeidsgiver.

Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke arbeidsoppholdet i utlandet. Om tillatt opphold i Norge, se pkt. 2.4. Det tillatte oppholdet i Norge kan ikke regnes med i seks- eller tolvmånedersperioden når oppholdet avslutter et arbeidsopphold i utlandet.

2.9.3 Gjennomføring av skattenedsettelsen

Skattyter med lønn fra den norske stat (unntatt statlig forretningsvirksomhet) gis bare nedsettelse av skatt til kommune og fylkeskommune (men ikke toppskatt og fellesskatt til staten) på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav d. Trygdeavgift kan ikke nedsettes. Om trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Skatt på formue og annen inntekt nedsettes ikke etter 1-årsregelen.

Gjennomføringen av skattenedsettelsen på lønnsinntekt som omfattes av 1-årsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

skatten settes ned med et beløp som tilsvarer den delen av skatten til kommune og fylkeskommune som faller på lønnsinntekten i utlandet.

Beregningen av skattenedsettelsen skal skje etter de samme prinsipper som ved alternativ fordeling etter skatteavtalene, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.

Regler om avkortning i personfradrag, i minstefradrag og av beløpsgrensene for toppskatt til staten og tidfesting av inntekt kommer ikke til anvendelse i forhold til 1-årsregelen om skattenedsettelse. Dette har sammenheng med at skattyter anses skattemessig bosatt i Norge under utenlandsoppholdet.

I den grad det er betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, kan dobbeltbeskatning avhjelpes etter bestemmelsene i sktl. §§ 16-20 til 16-28. Det kan ikke gis nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen og kreditfradrag for skatt betalt i utlandet i samme inntekt.

3 Særregler for visse lønnsinntekter

3.1 Utenlandske professorer, lærere og forskere

3.1.1 Intern rett

Utenlandske professorer, lærere og forskere som engasjeres ved norske læresteder, vil være skattepliktige til Norge for godtgjørelsen for undervisningen/forskningen som er utført under opphold i Norge, også om de anses bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d.

Det er en forutsetning at arbeidet utføres «i tjeneste». I enkelte tilfeller vil engasjementet kunne være av så selvstendig karakter i forhold til den norske arbeidsgiver, og av så kort varighet at det vanskelig kan sies å være utført «i tjeneste». Dette vil f.eks. kunne være tilfelle for gjesteforelesere. Vedkommende vil i slike tilfeller ikke bli skattepliktig til Norge.

3.1.2 Skatteavtale

I den nordiske avtalen er det ingen særlige regler som omhandler professorer, lærere og forskere. Det må da vurderes konkret om skatteavtalens regel om lønnsinntekt, offentlig tjeneste eller studenter skal anvendes.

Enkelte andre skatteavtaler har slike bestemmelser, se f.eks. art. 15 i avtalen med USA, som i visse tilfeller fritar for skatt på inntekt av undervisnings- og forskningsarbeid i oppholdslandet når oppholdet der ikke ventes å overstige 2 år.

3.2 Flypersonell

3.2.1 Intern rett

Skatteloven har ingen særregler for flypersonell.

3.2.2 Skatteavtale, internasjonal fart

Skatteavtalene har normalt egne bestemmelser som angir hvor lønnsinntekter for personell ombord i fly i internasjonal fart skal skattlegges. Beskatningsretten er vanligvis lagt til den stat der det foretaket som driver flyet er hjemmehørende. Etter art. 15 nr. 4 a) i NSA skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i vedkommendes bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007-2008) art. IV.

3.2.3 Skatteavtale, innenriks fart

Beskatningsretten til lønnsinntekter for personell om bord i fly i innenriks fart følger vanligvis de vanlige regler om lønnsinntekter i art. 15. Etter art. 15 nr. 4 i NSA, skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i vedkommendes bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007-2008) art. IV.

3.3 Grensegjengere

Det er særskilte bestemmelser vedrørende «grensegjengere» mellom Norge og Finland og mellom Norge og Sverige i pkt. VI nr. 1 og 3 i protokollen til NSA. Se emnet «Utland – grensegjengere».

3.4 Sjøfolk

3.4.1 Intern rett, generelt

Det er ingen særregler i skatteloven om når sjøfolk anses skattemessig bosatt i Norge. Om beskatningen av norske sjøfolk, se emnet «Sjøfolk».

Skatteplikten for utenlandske sjøfolk mv. på norske skip, herunder skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS), reguleres av sktl. § 2-3 første ledd bokstav h og av petroleumsskatteloven. Skatteplikten reguleres av sktl. § 2-3 første ledd bokstav h også når skipet går mellom havner i Norge.

Sjøfolk som ikke anses skattepliktig som bosatt i Norge, lignes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntekt om bord i norske skip.

3.4.2 Intern rett, bosatt utenfor Norden

Personer bosatt utenfor Norden er i følge sktl. § 2-3 første ledd bokstav h skattepliktig til Norge for inntekt om bord på skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) såfremt vedkommende er

- ansatt i tjeneste hos rederiet, eller
- Ansatt i tjeneste hos norsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord.

Personer bosatt utenfor Norden, ansatt på skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) er ikke skattepliktig for sin hyreinntekt, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav h nr. 3. Utfører skipet oppdrag på den norske kontinentalsokkelen, er hyreinntekten likevel skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Norske sjøfolk (norske statsborgere) som oppgir at de har flyttet utenfor Norden, vil bare omfattes av skattefritaket dersom de ikke lenger anses skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

3.4.3 Intern rett, bosatt i andre nordiske land

Personer bosatt i Norden utenfor Norge er i følge sktl. § 2-3 bokstav h nr. 1 og 2 skattepliktige til Norge for inntekt som

- ansatt i tjeneste i rederiet om bord på norsk skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) eller Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS)
- ansatt om bord på skip registrert i NOR eller NIS i tjeneste hos norsk eller utenlandsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord
- ansatt i tjeneste på utenlandsregistrert fartøy
  - som eies eller drives av norsk rederi, eller
  - hos norsk rederi eller hos norsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord på slikt fartøy.

3.4.4 Skatteavtale

Lønnsinntekt av utført arbeid om bord på skip i nasjonal fart følger reglene i NSA art. 15 nr. 1 og 2.

De enkelte skatteavtaler vil normalt ha egne bestemmelser som gjelder sjøfolk i internasjonal fart, se NSA art. 15 nr. 3. Hvilken stat som i henhold til inngåtte skatteavtaler er tillagt beskatningsretten, og hvilke kriterier som er lagt til grunn for dette, varierer fra skatteavtale til skatteavtale. Løsningen av konkrete tilfeller må derfor finnes i den aktuelle avtalen.

I henhold til NSA kan lønnsinntekt opptjent om bord på dansk, finsk, færøysk, islandsk, norsk eller svensk skip i internasjonal fart beskattes i den stat hvis nasjonalitet skipet har, se art. 15 nr. 3. Skip som er befraktet på bareboat basis av et rederi i et nordisk land likestilles med skip som er registrert i vedkommende land. Inntekten skal også beskattes i bostedslandet, og det skal gis kreditfradrag for skatt betalt i flaggstaten. For personer bosatt i Norge skal også lønnsinntekt opptjent på skip registrert i DIS (i Danmark) beskattes i Norge, selv om det ikke er betalt noen skatt i Danmark som det kan gis kreditfradrag for.

Inntekt av hyre (lønn) og mannskapslott (virksomhetsinntekt) på fiske-, selfangst- og hvalfangstfartøy er skattepliktig til det land arbeidstakeren er bosatt, jf. NSA art. 15 nr. 4 b).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.5 Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner

3.5.1 Generelt

Det følger av lov 19. juni 1947 nr. 5 om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. § 1 at visse personer som er tilknyttet internasjonale organisasjoner eller institusjoner, gjennom mellomfolkelig overenskomst som tiltres av Norge, kan innrømmes privilegier. Slike overenskomster er bl.a. inngått for FN og en del av FNs underorganisasjoner. Etter disse skal tjenestemenn være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav c. En skattyter som påberoper seg skattefritak for lønn fra en internasjonal organisasjon, må fremlegge dokumentasjon som viser at han har vært ansatt i organisasjonen og at han er omfattet av det skattefritak for lønn som gjelder for vedkommende organisasjon. Dersom skattefritaket bare gjelder for visse stillinger i organisasjonen, må skattyter dokumentere at han har vært ansatt i en slik stilling. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppe tjenestemenn som nyter godt av skatteprivilegiet.

Særlige fritaksregler gjelder for personer tilknyttet Atlanterhavspakten (NATO-ansatte) med fast tjenestested i Norge, se nedenfor. Lignende overenskomster som de omtalte kan være inngått vedrørende andre internasjonale organisasjoner eller institusjoner. I tvilstilfeller bør sentral myndighet kontaktes.

Om skatteplikt for ansatte i EUs byråer, se FIN 8. desember 2009.

Ansatte i EU-kommisjonen vil ikke ha krav på skattefrihet på lønn fra EU-kommisjonen fordi EUs protokoll om privilegier og immunitet ikke er en del av EØS-avtalen og derfor ikke gjelder for Norge.

Om skatteplikt for ansatte i Verdensbanken, se FIN 15. januar 1999 i Utv. 1999/709.

Lønn fra Det europeiske råd for kjerneforskning (CERN) er skattefri i Norge når det betales en egen skatt av inntekten til CERN. Dette følger av Protokoll om privilegier og immunitet for Den Europeiske organisasjon for kjernefysisk forskning som trådte i kraft 22. februar 2007.

3.5.2 Spesielt om internasjonale fredsstyrker

For personer som er skattemessig bosatt i Norge og som tjenestegjør i fredsstyrker er følgende ytelser skattefrie

- tillegg som tilstås direkte fra FN/NATO (tillegget skal bl.a. kompensere kantinekostnader)
- godtgjørelse fra den norske stat til dekning av økte levekostnader, og
- frie besøksreiser til Norge

3.6 Utenlandske diplomater

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt i Norge og derfor skattepliktig hit. Dette følger av sktl. § 2-30 tredje ledd og FSFIN § 2-30-1. Om skatteplikt for visse inntekter, se FSFIN § 2-30-1 annet ledd.

3.7 Lønn fra den norske stat

3.7.1 Generelt

For personer som arbeider i utlandet og som mottar lønn fra den norske stat gjelder det visse særregler. Dette gjelder bl.a. personer som arbeider i

- utenrikstjenesten, og er ansatt i Utenriksdepartementet
- fredsstyrker og er ansatt i Forsvaret
- Norges Bank, se FIN 15. desember 2000 i Utv. 2001/195
- internasjonale organisasjoner eller institusjoner, og som er lønnet av den norske stat

Særreglene omfatter

- skattemessig bosted, jf. sktl. 2-1 åttende ledd, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.4

– anvendelsen av ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd, se pkt. 2.9
– klassefastsetting, se emnet «Klassefastsetting», pkt. 3.1.
– skattesatser, se pkt. 12

3.7.2 Skattesatser

For skattyter som arbeider i utlandet med lønn fra den norske stat og som er skattepliktig som bosatt i Norge, brukes de ordinære skattesatser på inntekt vedrørende lønnen fra den norske stat. Deretter foretas eventuell nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen.

Person som arbeider i utlandet for den norske stat og som er skattemessig bosatt i utlandet skal ikke svare kommune-/fylkesskatt av lønnsinntekt fra den norske stat, se sktl. § 2-36 tredje ledd. Imidlertid skal det svares fellesskatt til staten av den alminnelige inntekt fastsatt med utgangspunkt i denne lønnen og toppskatt av personinntekten, se SSV § 3-5 annet ledd. Personinntekt fastsettes hver for seg for lønn fra den norske stat for arbeid i utlandet og eventuell annen inntekt som er skattepliktig i Norge.

Om satsen for fellesskatt, se SSV § 3-5 annet ledd, jf. § 3-2 annet ledd annet strekpunkt.

Person skattemessig bosatt i utlandet kan ikke få skattenedsettelse etter 1-årsregelen.

3.7.3 Trygdeavgift

Norske statsborgere ansatt i den norske stat er pliktig trygdet selv om de anses skattemessig bosatt utenfor Norge. Det skal derfor utlignes trygdeavgift på lønn som skattlegges etter SSV § 3-5 annet ledd etter de vanlige regler, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

3.8 Lønnsinntekt på kontinentalsokkelen

3.8.1 Intern rett, bosatt i Norge

Om beskatning av sokkelarbeidere som er bosatt i Norge, se emnet «Sokkelarbeidere».

3.8.2 Intern rett, bosatt i utlandet

Utlendingers lønnsinntekt på kontinentalsokkelen kan skattlegges i Norge dersom arbeidet faller inn under petroleumsskatteloven. Utenlandske sokkelarbeidere lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

3.8.3 Skatteavtale

Skatteavtale som Norge har inngått med det land hvor vedkommende anses bosatt vil kunne begrense skatteplikten til Norge. Følgende forhold må derfor avklares før en kan ta stilling til en eventuell norsk beskatningsrett

– om Norge har inngått skatteavtale med vedkommendes bostedsstat
– om avtalen også omfatter kontinentalsokkelen. (NSAs geografiske virkeområde er angitt i art. 3 nr. 1 a), se også emnet «Utland – allment om skatteavtaler».)
– om arbeid på kontinentalsokkelen er regulert ved særskilte artikler eller gjelder den alminnelige artikkel vedrørende lønnsarbeid, eventuelt med spesielle modifikasjoner. (Se NSA art. 21, spesielt nr. 7 og nr. 1, 2 og 3, jf. HRD i Utv. 1993/12 (Rt. 1992/1401).)

4 Artister og sportsutøvere

4.1 Intern rett, bosatt i Norge

Det er ingen særregler for artister bosatt i Norge.

4.2 Intern rett, bosatt i utlandet

Artister som er bosatt i utlandet er ikke skattepliktige etter skatteloven, jf. sktl. § 2-35 første ledd. Disse er i stedet skattepliktige til staten for bruttoinntekten etter lov 13. desember 1996 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), jf. artistskatteloven § 1.

Med utenlandsk artist, forstås person som er bosatt i utlandet, og som utøver økonomisk aktivitet som artist, herunder aktivitet som idrettsutøver eller ved opptreden

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

med religiøst, politisk, sosialt eller veldedig innhold, jf. artistskatteloven § 2. Dette vil f.eks. gjelde skuespillere (ikke iscenesettere), sangere, musikere, tradisjonelle idrettsutøvere, golfspillere, ryttere og seilere mv. Plikt til å svare skatt av inntekt fra artistvirksomhet gjelder uavhengig av om inntekten tilfaller artisten selv, dennes representant/oppdragsgiver eller et foretak.

Artister som omfattes av artistskatteloven, lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Skatteplikt etter artistskatteloven faller bort, og avløses av skatteplikt etter skatteloven, fra og med inntektsåret forut for det inntektsår da vilkårene i sktl. § 2-1 annet ledd for å anses bosatt er oppfylt, jf. artistskatteloven § 1 annet ledd første punktum. Om vilkårene for skattemessig bosted, se emnet «Utland – skattemessig bosted». En artist som blir skattepliktig som bosatt i Norge i 2015, skal lignes etter de alminnelige regler også for inntektsåret 2014. Om lønnsopplysningsplikt, se emnet «Lønnsopplysningsplikt», pkt. 2.6. Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 4.6.

En artist bosatt i en annen EØS-stat som ikke anses skattemessig bosatt i Norge, kan etter inntektsårets utløp kreve å bli lignet etter skattelovens regler for begrenset skattepliktige. Trukket skatt etter artistskatteloven § 7 omgjøres da til forskuddstrekk eller forskuddsskatt, jf. artistskatteloven § 1 annet ledd. Artisten skal fortsatt lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, som utsteder skattekort med forskuddstrekk eller utskriver forskuddsskatt.

Se også emnet «Kunstnere».

Utenlandske artister som anses å ha tatt fast opphold i Norge, lignes ikke ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Om takseringsregler for utenlandske artister, se forskrift 18. desember 2014 nr. 1777 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2015 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

4.3 Skatteavtale

Artister og sportsutøvere som har inntekt av yrkesmessig opptreden i et annet land enn bostedslandet, skal etter NSA beskattes i den stat hvor virksomheten er utøvet, se art. 17 nr. 1. Om hvilke inntekter dette omfatter for sportsutøvere, se FIN 21. desember 1992 i Utv. 1993/1580 og FIN 28. februar 2006 i Utv. 2006/491. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekten også beskattes i bostedslandet. Ellers skal slik inntekt unntas fra beskatning i bostedslandet. Progresjonsforbeholdet gjelder ikke slik inntekt.

5 Studenter

5.1 Intern rett

5.1.1 Norske studenter i utlandet

Norske studenter som oppholder seg i utlandet for å studere omfattes av de vanlige reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting, se emnet «Utland – skattemessig bosted». Norske studenter som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett er fullt skattepliktige til Norge for alle sine inntekter og har krav på de alminnelige inntekts- og skattefradrag.

Om beskatning av personer som mottar stipend, lønn eller lignende ytelser i forbindelse med studiet, se emnene «Stipend», «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», «Utgiftsgodtgjørelse» og «Utdanning – tilskudd og kostnader».

5.1.2 Utenlandske studenter i Norge

Utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere er ikke skattepliktige i Norge for formue i og inntekt fra utlandet, jf. sktl. § 2-30 annet ledd. Dette gjelder også for utenlandske studenter som anses bosatt i Norge. Denne regelen omfatter ikke utenlandske universitetsstipendiater og tilsvarende, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348. Annen inntekt og formue vil være skattepliktig etter de alminnelige regler, med mindre noe annet følger av skatteavtale.

5.2 Skatteavtale

Noen skatteavtaler har spesialbestemmelser som gjelder studenter og lærlinger av ulike kategorier. Bestemmelsene varierer både med hensyn til hvem som omfattes og i hvilken grad den norske beskatningsretten er redusert. Dette betyr at man alltid må vurdere den aktuelle avtalebestemmelse konkret.

I henhold til art. 20 i NSA skal en student eller forretningslærling være fritatt for beskatning av pengebeløp han mottar fra utlandet til sitt opphold, sin undervisning eller utdannelse. Det er et vilkår at oppholdet utelukkende er motivert i vedkommendes utdannelse eller opplæring. Når det gjelder studier er skattefritaket begrenset til studier som omfattes av offentlig økonomisk studieordning i studiestaten (i Norge Statens lånekasse for utdanning). Det er ikke krav om at studenten faktisk mottar eller har krav på slik studiestøtte. Universitetsstipendiater og tilsvarende omfattes ikke av art. 20 i NSA, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348.

I flere skatteavtaler er det et vilkår for at en student som anses bosatt i Norge skal få skattefritak i utlandet for lønnsinntekt vedrørende arbeid utført i utlandet, at hensikten med arbeidet er å få praktisk erfaring i tilknytning til studiene. I slike tilfeller er heller ikke lønn utbetalt fra norsk arbeidsgiver skattepliktig til Norge. Det er bare bostedsstaten som kan beskatte slike inntekter, også når lønnen er utbetalt fra utenlandsk arbeidsgiver. Dersom arbeidsforholdet er formidlet av organisasjoner som ELSA, IAAS, AIESEC eller IAESTE og ikke overstiger 3 måneder, kan en legge til grunn at praksisen har den nødvendige tilknytning til studiene.

Det er særskilte bestemmelser vedrørende beskatningen av studenter fra Færøyene og Island i pkt. IX i protokollen til NSA.

6 Styrehonorar

6.1 Intern rett

6.1.1 Personer bosatt i Norge

Person bosatt i Norge er skattepliktig for styrehonorar fra utenlandsk selskap etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1 niende ledd.

6.1.2 Personer bosatt i utlandet

En person som ikke er bosatt i Norge, er skattepliktig for lønn, honorar mv. som direktør, styremedlem, medlem av kontrollkomité o.l. i et selskap eller innretning som hører hjemme i Norge og for gratiale, tantieme eller lignende fra et slikt selskap mv., jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f, selv om han ikke har oppholdt seg i Norge. Dette gjelder også pensjon som skriver seg fra verv som nevnt til personen selv, men ikke til ektefelle eller barn etter hans død. Se FIN 15. april 1996 i Utv. 1996/816. Slike personer lignes i klasse 0. Om beregning av toppskatt, se emnet «Personinntekt – toppskatt». Om minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

6.2 Skatteavtale

Styregodtgjørelse og annet lignende vederlag kan vanligvis skattlegges i den stat hvor det selskap som utreder godtgjørelsen er hjemmehørende, se art. 16 i NSA. Etter skatteavtalen med USA skal styrehonorar skattlegges etter reglene for inntekt av fritt yrke.

Dersom Norge er bostedsland og dobbeltbeskatning i skatteavtalen er forebygget gjennom kreditmetoden, skal styregodtgjørelsen mv. også skattlegges i Norge. Ellers skal slik godtgjørelse unntas fra beskatning i Norge.

7 Pensjon, uføreytelser, livrente mv.

7.1 Intern rett

7.1.1 Personer bosatt i Norge

Pensjon, uføreytelser, livrente mv. utbetalt fra utenlandsk privat firma eller offentlig myndighet til personer bosatt i Norge, er skattepliktige hit, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Dette gjelder også pensjoner utbetalt fra internasjonale organisasjoner og institusjoner, herunder FN og NATO, selv om lønnsinntekt ville vært skattefri.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

7.1.2 Personer bosatt i utlandet

I følge sktl. § 2-3 fjerde ledd skal det svares kildeskatt av pensjon, føderåd, livrente og lignende utbetalinger, herunder uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger til person som er skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett. Skatteplikten gjelder utbetalinger som er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 første ledd, § 5-40 eller § 5-42 bokstav b når utbetalingen skjer

– fra folketrygden eller fra offentlig tjenestepensjonsordning,
– fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig til Norge, når mottakeren har opptjent pensjonspoeng i folketrygden eller
– fra andre når det er gitt fradrag for innbetalingen etter sktl. § 6-46 eller § 6-47.

Om hva som er pensjoner, se emnet «Pensjon – allment», pkt. 1. Om hva som er føderåd, se emnet «Føderåd», pkt. 1. Utbetalt livrente er som utgangspunkt skattepliktig etter sktl. § 5-1, og faller dermed som utgangspunkt inn under reglene. Livrenter hvor skatteplikten i følge sktl. § 5-41 er begrenset til det som overstiger tilbakebetaling av premie for forsikringen, omfattes ikke. Om disse livrentene, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

Uføreytelser skattlegges som lønnsinntekt, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser», pkt. 8.

Andre ytelser enn uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger som faller inn under sktl. § 5-42 omfattes ikke av kildeskatteplikten. Dette gjelder for eksempel arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven, regelmessig personlige understøttelser og utdelinger fra legater mv.

7.1.3 Nærmere om pensjon og uføreytelser fra folketrygden eller offentlig tjenestepensjon

Det skal svares kildeskatt ved utbetaling av pensjon og uføretrygd fra folketrygden og pensjon og uføreytelser fra offentlig tjenestepensjonsordning til enhver person bosatt utenfor Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav a.

7.1.4 Nærmere om utbetalinger fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig i Norge

Hvis mottakeren har opptjent pensjonspoeng i folketrygden, skal det svares kildeskatt ved utbetalinger av pensjon og uføreytelser

– fra person, selskap eller innretning hjemmehørende i Norge og
– fra person, selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet som er skattepliktig til Norge etter reglene om stedbunden beskatning, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Se sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav b.

Det er uten betydning om opptjeningen av pensjonspoeng har sammenheng med arbeid som er utført for den som utbetaler pensjonen.

7.1.5 Nærmere om pensjon og uføreytelser fra personer, selskaper og innretninger som ikke er skattepliktig til Norge

Ved utbetaling av pensjon eller uføreytelser fra person, selskap eller innretning som ikke er skattepliktig til Norge, skal det svares kildeskatt hvis det er gitt fradrag for innbetalingen til pensjonsordningen etter sktl. § 6-46 og § 6-47, se sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav c.

7.1.6 Skattesatser

Satsen for kildeskatten fastsettes i det årlige skattevedtaket. For 2015 er kildeskattesatsen 15 %, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 fjerde ledd.

7.1.7 Skattyter bosatt i annen EØS-stat

Skattyter bosatt i annen EØS-stat kan på visse vilkår kreve at skatten beregnes etter de samme regler som gjelder for personer som bor i Norge og skattyter gis da fradrag i inntekten etter reglene i sktl. § 6-71, se pkt. 14. For skattyter som får fradrag etter reglene i sktl. § 6-71, skal de ordinære skattesatsene for toppskatt og skatt på alminnelig inntekt gjelde, se SSV § 3-5 fjerde ledd annet punktum.

7.1.8 Skattebegrensning

Om vilkårene for skattebegrensning for personer bosatt i annen EØS-stat, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne», pkt. 1.1.

7.1.9 Skattefradrag for pensjonister

Om vilkårene for skattefradrag for pensjonister bosatt i annen EØS-stat, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt», pkt. 2.4.

7.2 Skatteavtale

Skatteavtalene har forskjellige regler om i hvilket land pensjon og uføreytelser skal beskattes. Etter noen skatteavtaler kan alle pensjoner og uføreytelser bare beskattes i bostedslandet. Etter andre skatteavtaler kan alle eller noen typer av pensjoner og uføreytelser beskattes i utbetalingslandet. Det vil da følge av skatteavtalen om bostedslandet skal gi kreditfradrag for skatten i utbetalingslandet eller om bostedslandet skal unnta pensjonen eller uføreytelser fra beskatning.

Etter NSA art. 18 nr. 1 kan pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (i Norge folketrygdloven mv.) skattlegges både i utbetalingslandet og bostedslandet Danmark, Finland og Sverige har vedtatt overgangsregler til de nye reglene i skatteavtalen fra 2009 som innebærer at Norge har eksklusiv beskatningsrett i visse tilfeller. Se St.prp. nr. 54 (2007-2008). Uføreytelser fra private og offentlige tjenestepensjonsordninger og andre private pensjonsordninger kan bare beskattes i bostedslandet, jf. NSA art. 22 nr. 1.

Er Norge bostedsland og pensjonen/uføreytelsen kan beskattes i utbetalingslandet og skatteavtalen anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal pensjonen også beskattes i Norge.

Er Norge bostedsland og pensjonen/uføreytelsen kan beskattes i utbetalingslandet og skatteavtalen anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning, skal pensjonen unntas fra beskatning i Norge.

8 Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger

8.1 Intern rett

8.1.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene

Det er i utgangspunktet ikke hjemmel for å beskatte offentlige trygdeytelser så som sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet til personer som ikke anses som bosatt/hjemmehørende i Norge.

8.1.2 Sykepenger mv. utbetalt av privat arbeidsgiver

Sykepenger utbetalt i arbeidsgiverperioden av privat arbeidsgiver, jf. ftrl. § 8-19, skal likevel behandles som lønnsinntekt, se pkt. 11.1.1. Forlater mottakeren av sykepenger Norge under arbeidsgiverperioden, opphører skatteplikten. Korte opphold i utlandet under sykdom kan imidlertid ikke anses å avbryte et «midlertidig opphold innen riket», dersom hensikten er å komme tilbake. Se FIN 19. august 1997 i Utv. 1998/564.

Det samme gjelder for utbetalinger fra privat arbeidsgiver utover det som følger av folketrygdloven og for utbetaling av foreldrepenger.

8.2 Skatteavtale

8.2.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene

Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet som utbetales av trygdemyndighetene, omfattes av skatteavtalenes artikkel om pensjoner mv. når denne inneholder en spesifikk henvisning til utbetalinger fra en kontraherende stat i henhold til sosiallovgivningen, se for eksempel NSA art. 18 som inneholder en slik henvisning. Er det ikke gjort noen henvisning anses sykepenger mv. som «annen inntekt».

8.2.2 Sykepenger mv. utbetalt av privat arbeidsgiver

Sykepenger utbetalt under arbeidsgiverperioden vil i forhold til skatteavtale være regulert av avtalebestemmelsen om lønn (se NSA art. 15). Det samme gjelder for

utbetalinger fra privat arbeidsgiver utover det som følger av folketrygdloven og for utbetaling av foreldrepenger.

9 Utenlandstillegg

Med utenlandstillegg menes tillegg, refusjoner, ytelser, herunder ytelse i form av fri bolig mv., som skal dekke merkostnader som påløper ved utenlandsopphold av lengre varighet. Om beskatning av fri bolig, se nedenfor.

Godtgjørelser som er ment å kompensere for ekstra belastninger under vanskelige og ubehagelige leveforhold, eller for økt risiko for liv og helse, skal skattlegges som lønn med mindre ytelsen skal dekke kostnader i forbindelse med tjenesten. Det samme gjelder andre tillegg, ytelser mv. av lønnsmessig karakter.

Godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som utbetales norske tjenestemenn i utlandet, er skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd d. Om beskatning av fri bolig, se nedenfor.

Utenlandstillegg til andre skattytere er skattefritt så lenge utbetalingen er fastsatt i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser fastsatt i tariffavtale, og godtgjørelsen for ingen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til kostnadsdekningen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd.

10 Fri bolig i utlandet

Fordel ved fri bolig under arbeidsopphold i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig både for privat og offentlig ansatte, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 2.8.

11 Fradrag, generelt

11.1 Personer bosatt i Norge

11.1.1 Generelt

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge og skattepliktig hit for lønnsinntekt opptjent i utlandet, har rett til fradrag på vanlig måte for kostnader knyttet til denne inntekten.

Har skattyter vært bosatt i Norge en del av året, er det fradragsrett for kostnader som knytter seg inntekt som er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 6-92 første punktum. Dette gjelder f.eks. reisekostnader, flyttekostnader mv. Tilsvarende gjelder fagforeningskontingenter og pensjonspremier.

Om minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

Personer som etablerer skatteplikt etter sktl. § 2-1 som bosatt i Norge etter intern rett, se emnet «Utland – skattemessig bosted», kan for de to første inntektsårene velge å kreve standardfradrag etter sktl. § 6-70 eller fradrag for de faktiske kostnadene som inngår i standardfradraget. Standardfradrag gis selv om skattyteren anses bosatt i et annet land i forhold til skatteavtale. Velges standardfradrag, må dette gjelde begge ektefellene, jf. sktl. § 6-70 fjerde ledd. Om fordeling av kostnader mellom ektefellene når de velger fradrag for faktiske kostnader, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

11.1.2 Overgang fra begrenset skatteplikt til skatteplikt som bosatt

Hvis skattyter går over fra å være begrenset skattepliktig hit til å bli skattepliktig hit som bosatt, kan det gis standardfradrag ved ligningen for de to første inntektsårene fra og med det år skattyter anses skattepliktig som bosatt etter norsk internrett. Dette gjelder selv om det i de tidligere år er gitt standardfradrag som følge av at skattyteren har vært begrenset skattepliktig hit.

Eksempel

En person flytter til Norge i august i år 1. I år 1 er han begrenset skattepliktig til Norge. 1. januar i år 2 blir han skattepliktig som bosatt.

Personen kan kreve standardfradrag ved ligningen for år 1, som begrenset skattepliktig.

Ved ligningen for år 2 og 3 kan han også kreve standardfradrag, men da som bosatt. Fra og med år 4 opphører retten til standardfradrag.

Om grensegjengere, se emnet «Utland – grensegjengere».

11.2 Personer bosatt i utlandet

11.2.1 Generelt

Utenlandske arbeidstakere som har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, har som utgangspunkt rett til fradrag for kostnader knyttet til inntekt som er skattepliktig til Norge. I stedet for å kreve fradrag for faktiske kostnader, kan disse velge å kreve standardfradrag etter sktl. § 6-70.

Velger skattyter å kreve fradrag for faktiske kostnader, gjelder fradragsretten for følgende kostnader knyttet til den lønnsinntekt som beskattes i Norge

- fradrag for faktiske kostnader av den art som inngår i minstefradraget som et alternativ til minstefradraget
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder kost, losji og besøksreiser dersom vilkårene for øvrig er oppfylt
- gjeldsrenter på lån knyttet til fast eiendom som skattyteren eier i Norge under forutsetning av at gjeldsrentene ikke dekkes av inntekter av den faste eiendommen

Disse skattyterne har ikke rett til særfradrag for enslige forsørgere etter sktl. § 6-80.

11.2.2 Utenlandske sokkelarbeidere

Utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan velge mellom standardfradrag og å bruke nettometoden på utgiftsgodtgjørelser/naturalytelser til dekning av kost og besøksreiser dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Denne valgadgangen gjelder uavhengig av arbeidsoppholdets lengde.

11.2.3 Utenlandske sjøfolk

Sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd bokstav c. De kan ikke velge å kreve fradrag for faktiske kostnader. Se også emnet «Sjøfolk».

11.3 Tidfesting av kostnader ved inntreden eller opphør av skatteplikt til Norge

Ikke-betalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som beskattes i Norge, kan fratrekkes på det tidspunkt skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører eller skattyter avslutter et midlertidig opphold her med begrenset skatteplikt. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fratrekkes i det år skatteplikten inntrer, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav d.

12 Nærmere om standardfradrag

12.1 Standardfradragets størrelse

Standardfradraget er 10 % regnet av den arbeidsinntekt som inngår i grunnlaget for minstefradraget, se emnet «Minstefradrag». Fradraget kan ikke settes høyere enn kr 40 000.

For personer med begrenset skatteplikt skal inntekter som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f, f.eks. styrehonorar, ikke inngå i grunnlaget for beregning av standardfradraget.

Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning og norskopplæring for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven) anses ikke som arbeidsinntekt og inngår derfor ikke i grunnlaget for beregning av standardfradrag.

12.2 Hvilke fradrag omfattes ikke av standardfradraget

I tillegg til standardfradraget kan det gis følgende inntektsfradrag/fradrag i skatt når vilkårene for øvrig er oppfylt

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- minstefradrag
- særskilt fradrag for sjøfolk
- fradragsberettiget tilskudd til norsk offentlig eller privat pensjonsordning i arbeidsforhold samt utenlandsk pensjonsordning etter sktl. § 6-72 (EØS)
- fradragsberettiget fagforeningskontingent
- fremførbart godtgjørelsesfradrag i skatt på aksjeutbytte, jf. overgangsregel til sktl. § 10-12, og
- kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt til utlandet.

12.3 Hvilke fradrag standardfradraget erstatter

Andre fradrag enn de som er nevnt ovenfor, faller bort når det gis standardfradrag. De mest aktuelle fradragene som bortfaller er

- fradrag for faktiske kostnader av den art som inngår i minstefradraget, se sktl. § 6-30
- fradrag for arbeidsreise, se sktl. § 6-44
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder kost, losji og besøksreiser, se sktl. § 6-13. Dette gjelder også fradrag etter pendlerreglene, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».
- gjeldsrenter, se sktl. § 6-40, herunder fradrag for tillagt fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- fradragsberettiget underholdsbidrag, se sktl. § 6-52
- særfradrag for uførhet etter forskrift 4. oktober 2013 nr. 1209 om overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon
- særfradrag for enslige forsørgere etter sktl. § 6-80
- særfradrag for sykdomsutgifter etter lov av 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregler til sktl. § 6-83)
- skattefradrag for pensjonsinntekt, jf. § 16-1
- skattefradrag for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU), jf. § 16-10
- foreldrefradrag, se sktl. § 6-48
- innbetaling til individuell pensjonsavtale (IPS), se sktl. § 6-47 første ledd bokstav c
- underskudd i virksomhet, se sktl. § 6-3
- tap ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-31
- særskilt fradrag for fiskere, se sktl. § 6-60
- inntektsfradrag for utenlandsk skatt, se sktl. § 6-15
- fradrag for gave til visse organisasjoner, se sktl. § 6-50

13 Forholdet mellom standardfradrag og fradrag for merkostnader ved overnatting utenfor hjemmet

13.1 Generelt

Ved arbeidsopphold utenfor hjemmet må det skilles mellom yrkesreise/yrkesopphold på den ene side og besøksreise/pendleropphold på den annen side av hensyn til fradragsretten for kostnader og den skattemessige behandling av utgiftsgodtgjørelse og naturalytelser vedrørende

- kost, småutgifter og losji, og
- reisekostnader mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet

Om skillet mellom yrkesopphold/pendleropphold og mellom yrkesreise/besøksreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om de særlige regler for fri transport mellom helikopterbase på land og plattform på norsk kontinentalsokkel, se emnet «Sokkelarbeidere», pkt. 2.3.2.

13.2 Skattyter som er på yrkesreise med overnatting (yrkesopphold) utenfor hjemmet

13.2.1 Fradragsrett for merkostnader

Skattyter som er på yrkesreise med overnatting utenfor hjemmet, har krav på fradrag for merkostnader under yrkesoppholdet. Det er også fradragsrett for kostnader til reise hjem, når reisen er en yrkesreise.

Fradragsretten på yrkesreise gjelder uavhengig av om skattyterens hjem er i Norge eller i utlandet.

Det gis ikke fradrag for kostnader til yrkesreise/yrkesopphold, når skattyter får standardfradrag ved ligningen.

Nærmere om vilkårene for fradrag og størrelsen av fradrag for yrkesreise/yrkesopphold, se emnene om merkostnader.

13.2.2 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til hjemmet

Godtgjørelse til dekning av kost, losji og reise hjem på yrkesreise med overnatting utenfor hjemmet, behandles som hovedregel etter nettometoden uavhengig av om hjemmet er i eller utenfor EØS-området. Dette gjelder selv om skattyteren får standardfradrag ved ligningen.

Slik godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktig skattyter innenfor vedkommendes virksomhet, skal inntektsføres i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Fradrag gis for faktiske kostnader såfremt vilkårene for dette foreligger.

13.2.3 Naturalytelse som dekker merkostnader i forhold til hjemmet

Naturalytelse som bare dekker fradragsberettigede merkostnader, se ovenfor, er ikke skattepliktig. Dette gjelder også for bokføringspliktige. Dette gjelder selv om skattyteren får standardfradrag ved ligningen.

13.3 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i Norge

13.3.1 Fradragsrett for merkostnader i forhold til et norsk hjem

Skattyter vil ved pendleropphold i Norge utenfor sitt norske hjem, ha krav på fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser hjem på vanlig måte i forhold til sitt norske hjem, se emnene om merkostnader og emnet «Bosted – skattemessig bosted». Fradraget vil inngå i standardfradraget dersom dette benyttes, jf. pkt. 11.

13.3.2 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et norsk hjem

I de tilfeller hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader ved pendleropphold i Norge utenfor det norske hjemmet, behandles i utgangspunktet godtgjørelsen etter nettometoden ved ligningen, se emnene om merkostnader og emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Nettometoden for utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreise til hjemmet, gjelder likevel ikke for pendlere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, se FSFIN § 5-11-1 annet ledd. Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag i alminnelig inntekt for merkostnadene i tillegg til standardfradraget.

13.3.3 Naturalytelse som dekker kostnader i forhold til et norsk hjem

Har skattyter fri kost under et pendleropphold (ikke yrkesopphold) skal vedkommende skattlegges for kostbesparelsen. Derimot skal skattyter ikke skattlegges for verdien av fritt losji dersom vedkommende ville hatt fradragsrett dersom han hadde betalt losjikostnadene selv.

For skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, beskattes verdien av fri kost, fritt losji og/eller fri besøksreise alltid som lønn. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag for merkostnader i alminnelig inntekt i tillegg til standardfradraget.

Om behandling av sokkelarbeidere, se emnet «Sokkelarbeidere».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

13.4 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i utlandet

13.4.1 Fradragsrett for merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem i en annen stat

Skattyter som pendler til sitt virkelige hjem i utlandet, kan kreve fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreise til hjemmet ved å bo utenfor det virkelige hjemmet i den andre staten, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet». Kostnadene vil inngå i standardfradraget dersom dette benyttes, jf. pkt. 11.

13.4.2 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem i en annen stat

I de tilfeller hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreiser ved pendleropphold i Norge utenfor det virkelige hjem i annen stat og skattyter har fradragsrett for merkostnadene, se ovenfor, behandles i utgangspunktet godtgjørelsen etter nettometoden ved ligningen, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Nettometoden gjelder likevel ikke for utgiftsgodtgjørelse til dekning av slike kostnader, dersom skattyter får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, se FSFIN § 5-11-1 annet ledd. Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag i alminnelig inntekt for merkostnader i tillegg til standardfradraget.

Dette gjelder selv om godtgjørelsen til besøksreiser er utmålt for å dekke merkostnader i forhold til et norsk hjem, mens skattyter velger å kreve fradrag for merkostnader i forhold til sitt hjem i en annen stat.

13.4.3 Naturalytelse som dekker kostnader ved fravær fra et utenlandsk hjem i en annen stat

Har skattyter fri kost under et pendleropphold (ikke yrkesopphold) skal vedkommende skattlegges for kostbesparelsen. Derimot skal skattyter ikke skattlegges for verdien av fritt losji dersom vedkommende ville hatt fradragsrett dersom han hadde betalt losjikostnadene selv.

For skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, beskattes verdien av fri kost, fritt losji eller fri besøksreise likevel alltid som brutto lønn. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag for merkostnader i alminnelig inntekt.

Om behandling av sokkelarbeidere, se emnet «Sokkelarbeidere».

13.5 Skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge

Om fradragsrett for skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

14 Særskilt fradragsrett for person bosatt innenfor EØS-området som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge

14.1 Generelt

Personlig skattyter bosatt innenfor EØS-området med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, kan på visse vilkår kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all inntekt og formue, jf. sktl. § 6-71. Personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven kan også kreve fradrag etter sktl. § 6-71 dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se FIN 9. januar 2006 i Utv. 2006/332. Fradragsretten omfatter alle ordinære fradrag, se pkt. 14.2.

Fradragsretten omfatter også gjeldsrenter, men vilkårene er noe annerledes enn for ordinære fradrag. Skattyter som krever fradrag for gjeldsrenter, blir skattepliktige for finansinntekter, se pkt. 14.3.

14.2 Ordinære fradrag

Fradragsretten omfatter i utgangspunktet alle ordinære fradrag etter skattelovens alminnelige regler, jf. sktl. § 6-71 første ledd. Dette innebærer bl.a. at personfradrag og minstefradrag mv. ikke skal avkortes.

Fradrag etter denne regelen er betinget av at hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, pensjon, uføreytelser eller virksomhet, beskattes i Norge. Er minst 90 % av inntekten beskattet i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt, se Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 9.5.1.1.

Sammenligningsgrunnlaget er i utgangspunktet skattyters inntekt før fradrag i de ulike land. Den norske delen av sammenligningsgrunnlaget fastsettes på samme måte som ved fastsetting av personinntekt etter sktl. kap. 12. Den utenlandske delen av sammenligningsgrunnlaget fastsettes etter tilsvarende prinsipper.

Ektefellenes samlede inntekt legges til grunn ved vurderingen av om hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt beskattes i Norge.

Samboere er i utgangspunktet ikke likestilt med ektefeller ved anvendelsen av sktl. § 6-71 første ledd. Kreves fradrag for kostnader der samboere etter ordinære fradragsregler skal ses under ett, må samboers inntekt tas i betraktning ved vurderingen av om en tilstrekkelig del av den samlede inntekten er skattepliktig i Norge. Dette vil for eksempel gjelde krav om foreldrefradrag for samboere med felles barn, se FIN 17. februar 2006 i Utv. 2006/489.

14.3 Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter

14.3.1 Fradrag for gjeldsrenter

Fradrag for alle gjeldsrenter er betinget av at hele eller tilnærmet hele skattyterens samlede inntekt (globalinntekt) beskattes i Norge det aktuelle inntektsår. Er minst 90 % av inntekten beskattet i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 11.4.3.1.

Sammenligningsgrunnlaget er i utgangspunktet skattyters totale inntekt før fradrag i de ulike land. Den norske delen av sammenligningsgrunnlaget er brutto inntekter som er skattepliktige i Norge etter sktl. § 2-3. Ved fastsettingen av den utenlandske delen av sammenligningsgrunnlaget må det anvendes samme inntektsbegrep som i norsk rett.

Det gis ikke fradrag for gjeldsrenter, når skattyteren får standardfradrag ved ligningen.

Skattyter som krever fradrag for gjeldsrenter med hjemmel i sktl. § 6-71, må dokumentere at vilkårene for fradrag er oppfylt.

Har skattyter inntekt av virksomhet eller fast eiendom i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, skal fradraget for gjeldsrenter begrenses på samme måte som for personer bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-91.

Ved anvendelsen av skatteloven § 6-91 skal personer med begrenset skatteplikt til Norge likestilles med personer som er bosatt i Norge etter både intern rett og skatteavtale. Dette betyr at fradraget for gjeldsrenter bare skal begrenses når skattyter har fast eiendom eller virksomhet i et land som Norge har en skatteavtale med som anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning. Fradraget for gjeldsrenter skal likevel ikke reduseres som følge av at skattyter eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat der skatteavtalen mellom Norge og den annen stat bygger på fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for unngåelse av dobbeltbeskatning, jf. skatteloven § 6-91 første ledd annet punktum. Når skattyter har krav på og krever helt eller delvis fradrag for gjeldsrentene i den annen EØS-stat, avkortes fradraget i Norge tilsvarende, jf. skatteloven § 6-91 første ledd tredje punktum.

For skattyter som har virksomhet eller annen fast eiendom enn bolig og fritidseiendom i sitt hjemland gjelder følgende:

– Skattyter fra Belgia, Bulgaria, Italia eller Kroatia har ikke rett til rentefradrag i Norge. Alle rentene vil bli fordelt til fradrag i utlandet etter skatteloven § 6-91. Eventuell bolig/fritidsbolig skattyter eier i tillegg vil da bare inngå i verdien av skattyters samlede eiendeler, jf. skatteloven § 6-91 annet ledd annet punktum og tredje ledd annet punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- Skattyter fra Belgia, Bulgaria, Italia eller Kroatia som både har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland og skattepliktig formue i Norge i form av fast eiendom eller virksomhet som drives gjennom et fast driftssted her, har rett til et forholdsmessig rentefradrag.
- Skattyter fra øvrige EØS-land som har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland har rett til fullt rentefradrag i Norge.

Nytt for 2016

Ny skatteavtale med Bulgaria trer i kraft fra og med 1. januar 2016. Den nye skatteavtalen bygger på kreditmetoden og da gjelder det ingen gjeldsrentebegrensning.

Har skattyter fast eiendom eller virksomhet i et annet land enn sitt hjemland, skal fradraget for gjeldsrenter begrenses når den faste eiendommen eller virksomheten ligger i et land som Norge har en skatteavtale med som anvender fordelingsmetoden for å unngå dobbeltbeskatning. Dette gjelder likevel ikke om han har bolig eller fritidsbolig i et EØS-land der skatteavtalen mellom Norge og den annen stat bygger på fordelingsmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. I tillegg til Belgia, Bulgaria, Italia, og Kroatia gjelder dette for: Barbados, Benin, Bosnia Hercegovina, Brasil, Egypt, Elfenbenskysten, Filippinene, Indonesia, Israel, Jamaica, Kenya, Kina, Malaysia, Marokko, Montenegro, Nederlandske Antiller, Pakistan, Serbia, Sri Lanka, Sør-Korea, Trinidad og Tobago, Tunisia, USA, Zambia og Zimbabwe.

Skattytere fra samtlige EØS-land som ikke har fast eiendom eller virksomhet i utlandet, har rett til fullt rentefradrag i Norge.

Oppfyller ikke skattyter 90 % kravet, men har gjeldsrenter til fremme av virksomhet som er skattepliktig i Norge, gis likevel fradrag for disse gjeldsrentene, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd.

14.3.2 Skatteplikt for finansielle inntekter

En skattyter med begrenset skatteplikt som krever fradrag for gjeldsrenter etter samme regler som for bosatte, skal beskattes for renteinntekter og andre finansielle inntekter med kilde i Norge, se sktl. § 2-3 tredje ledd. Skatteplikten omfatter renteinntekter og andre finansielle inntekter fra en debitor som er bosatt eller hjemmehørende i Norge, eller som har fast driftssted her. Det er en forutsetning at skatteavtalen gir Norge adgang til å beskatte renteinntekten.

15 Skattetrekk

15.1 Generelt

Plikt til å foreta skattetrekk påhviler også utenlandske arbeidsgivere som har norske eller utenlandske arbeidstakere i sin virksomhet i Norge. Det er uten betydning for trekkplikten hvor lønnen utbetales.

15.2 Arbeidsutleie

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles, jf. sktbl. § 4-1 annet ledd. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter § 23 tredje ledd og § 24 annet ledd i lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven).

De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter skattebetalingsloven. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

16 Lønnsopplysningsplikt og registrering av lønnskostnader

Utenlandske næringsdrivende i Norge er pliktige til å registrere lønn mv. på hver arbeidstaker.

Lønnsopplysningsplikten vedrørende arbeidstakere knyttet til virksomheten i Norge, gjelder uansett hvor og til hvem lønnen utbetales, hvor lønnskostnaden regnskapsmessig belastes og uten hensyn til arbeidstakerens bostedsland. Ved arbeidsutleie påhviler lønnsopplysningsplikten de samme som er pålagt plikten etter skattebetalingsloven.

Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)

– *Sktl. § 10-60 til § 10-68*
– *FSSD § 10-63*

1 Generelt

NOKUS-reglene går ut på at norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland skal beskattes for en forholdsmessig andel av selskapets/innretningens overskudd uavhengig av om det faktisk utbetales utbytte, se sktl. § 2-4, jf. § 10-60 til § 10-68.

Hovedformålet med NOKUS-reglene er å likebehandle norske skattytere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper i lavskatteland (kapitaleksportnøytralitet).

2 Lavskatteland

2.1 Generelt

Hvilke land som er lavskatteland har betydning i forhold til

– om NOKUS-reglene får anvendelse jf. sktl. §§ 10-60 flg.,
– om fritaksmetoden får anvendelse for aksjeinntekter fra selskaper hjemmehørende utenfor EØS, samt innenfor EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd, samt
– anvendelsen av kreditreglene, jf. sktl. § 16-21 første ledd bokstav a.

Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-63.

Om den nærmere vurderingen av hvorvidt et selskap eller innretning skal regnes å være hjemmehørende i et lavskatteland jf. sktl. 10-63, se nedenfor i pkt. 2.2.

Opplisting i FSSD § 10-63-2 av land som skal anses som lavskatteland i forhold til skattereglene for utbytte, gevinst og tap på aksjer mv., er bindende uten nærmere vurdering etter sktl. § 10-63 jf. FSSD § 10-63-1. Følgende land skal for 2015 anses som lavskatteland

– Andorra
– Anguilla
– Bahamas
– Bahrain, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
– Bermuda
– BES Islands (Bonaire, St. Eustatius og Saba)
– Caymanøyene
– De forente arabiske emirater
– Hong Kong
– Isle of Man
– Jomfruøyene (amerikanske)
– Jomfruøyene (britiske)
– Kanaløyene (Jersey, Guernsey, Lihou, Jethou, Herm, Alderney, Great Sark, Little Sark og Brecqhou)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- Kosovo
- Liberia
- Macao
- Maldivene
- Marshalløyene
- Mauritius
- Mikronesia
- Moldova
- Monaco
- Montenegro
- Nauru
- Oman
- Paraguay
- Palau (Belau)
- San-Barthélemy (Saint Barts, Saint Barth) Serbia
- St. Kitts og Nevis
- St. Vincent og Grenadinene
- Usbekistan
- Vanuatu

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 anses også Belize, Qatar og Saudi Arabia som lavskatteland etter bestemmelsen. For Bahrain, Oman, Qatar og Saudi Arabia gjøres det unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren.

Landene som er listet opp nedenfor, se FSSD § 10-63-3, skal i utgangspunktet ikke anses som lavskatteland. Opplistingen er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt av den art som er omfattet av fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 annet ledd og inntekten skriver seg fra investering i lavskatteland, for eksempel holdingselskaper som har datterselskap hjemmehørende i lavskatteland. For 2015 gjelder dette følgende land

- Australia
- Canada
- Chile
- India
- Japan
- Kina
- New Zealand
- Sør-Afrika
- USA.

For «annen selvstendig innretning eller formuesmasse» som nevnt i sktl. § 10-60 annet punktum, skal avgjørelsen av om innretningen eller formuesmassen anses hjemmehørende i et lavskatteland eller ikke, tas uavhengig av listen ovenfor om hvilke land som ikke anses som lavskatteland, jf. FSSD § 10-63-3 tredje ledd.

2.2 Lavskattelandvurderingen

For selskaper og innretninger hjemmehørende i land som i samsvar med FSSD § 10-63-2 eller § 10-63-3 ikke

- uten videre skal anses som lavskatteland, eller
- uten videre ikke skal anses som lavskatteland,

må det foretas en nærmere vurdering av om den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-63. Ved lavskattelandvurderingen er det de reelle

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

forskjellene i skattenivået som skal legges til grunn, ved at det foretas en sammenlikning av forskjellen i effektiv beskatning i Norge og den annen stat for den type selskap vurderingen gjelder. Dette innebærer at det ved vurderingen skal gjøres tilpasning til det aktuelle selskap og bransjen selskapet opererer i.

Dersom selskapet for eksempel er et typisk holdingselskap som primært tar sikte på en langsiktig forvaltning av sine eierinteresser i underliggende selskap, kan dette tale for å begrense inntektsgrunnlaget ved at aksjegevinster ikke tas med i sammenligningsgrunnlaget, se HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban).

At et selskap i et enkeltstående år kommer over eller under grensen på to tredjedeler, vil ikke nødvendigvis være avgjørende for om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Sammenlikningen skal være av generell art og knyttes til en periode av en viss varighet, i praksis to-tre år. Er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i utlandet, er det relevante sammenligningsgrunnlaget de skattene som gjelder for disse typer selskaper, virksomheter eller inntekter i Norge, se Ot.prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9. Forhold av mer konkret, individuell art og som ikke er bransjetypiske, skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til. Se nærmere HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban) og LRD i Utv. 2006/1151 (Cermaq).

For holdingselskaper kan det foretas en mer samlet vurdering av de norske reglene for aksjebeskatning sammenlignet med tilsvarende regler i den annen stat. Ved sammenligningen av aksjebeskatning i de to stater, skal den norske skatten på aksjeinntekter som er omfattet av fritaksmetoden ikke automatisk regnes som null, siden fritaksmetoden som hovedregel forutsetter en underliggende beskatning i andre deler av eierkjeden, se HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban). Dersom en utenlandsk regel om skattefritak for aksjeinntekter i mindre grad enn den norske avgrenser mot inntekter fra lavskatteland, skal dette tas hensyn til i totalvurderingen av om selskapet selv anses hjemmehørende i et lavskatteland. Det samme gjelder dersom selskapets hjemstat for øvrig opererer med et bredere grunnlag for skattefritak enn den norske fritaksmetoden. Ved sammenligningen etter sktl. § 10-63 skal det som utgangspunkt ikke legges vekt på forhold av konkret, individuell art og som ikke er bransjetypiske. Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langsiktig karakter, og hvor samtlige av selskapets inntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan disse omstendighetene få betydning ved lavskattelandvurderingen. I praksis er det generelt lagt til grunn at skattenivået i Norge og den annen stat skal sammenlignes over en periode på to-tre år. Denne tidsangivelsen skal også anses å være retningsgivende ved vurderingen av om en aksjeportefølje skal anses å befinne seg stabilt innenfor fritaksmetoden, se FIN i Utv. 2010/1240. I noen tilfeller kan et selskap således anses å ikke være hjemmehørende i et lavskatteland fordi dets aksjeportefølje over tid utelukkende består av aksjer som ville kvalifisert som objekt under den norske fritaksmetoden.

Ved lavskattelandvurderingen skal norsk skatt etter § 2-38 sjette ledd (3 % regelen) ikke medregnes som norsk skatt ved vurderingen av hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i et lavskatteland, se nærmere uttalelse fra FIN 5. juli 2010 i Utv. 2010/1240. Se for øvrig HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban), FIN 5. juli 2010 i Utv. 2010/1240 og BFU 26/2010.

2.3 Norsk kontroll

Norsk kontroll anses å foreligge når minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang jf. sktl. § 10-62 første ledd. Ved vurderingen av om norsk kontroll er oppfylt, skal også ikke-skattepliktige deltakeres eierandeler regnes med, se FIN 2. mars 2015 i Utv. 2015/340. Det anses også å foreligge norsk kontroll når selskapet eller innretningen ble ansett som norsk-kontrollert i året før inntektsåret, unntatt dersom mindre enn halvparten av andelene eller kapitalen direkte eller indirekte kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang jf. sktl. § 10-62 annet ledd. Dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mer enn 60 % av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang, foreligger det alltid

norsk kontroll jf. sktl. § 10-62 tredje ledd første punktum. Tilsvarende foreligger det ikke norsk kontroll dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 40 % av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang jf. sktl. § 10-62 tredje ledd annet punktum. Dersom et deltakerlignet selskap eier eller kontrollerer selskap i lavskatteland, må spørsmålet om selskapet er norsk-kontrollert avgjøres ut fra de enkelte deltakeres skatteplikt til Norge.

3 Forholdet til land som Norge har skatteavtale med

Hvis selskapet/innretningen er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med, kan Norge bare foreta en løpende beskatning av de norske deltakerne når selskapets/innretningens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter, se sktl. § 10-64 bokstav a.

4 Forholdet til land innenfor EØS

4.1 Krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet

NOKUS-beskatning skal ikke foretas i de tilfeller hvor deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Både juridiske og fysiske andelshavere omfattes av begrensningen av NOKUS-reglenes virkeområde innenfor EØS.

Begrensningen i virkeområdet for NOKUS-reglene som fremgår av sktl. § 10-64 bokstav b, kom som en følge av EF-domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes, for å gjøre NOKUS-reglene forenlige med EØS-avtalen. NOKUS-beskatning innenfor EØS-området kan nå bare skje ved rent kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye.

Ved vurderingen av om selskapet eller innretningen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, vil det være avgjørende at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Se også BFU 6/2011.

Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng (se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1)

- om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten
- om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver den økonomiske aktiviteten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets aktivitet samt faktisk treffer relevante beslutninger
- om selskapets aktiviteter har økonomisk substans, bl.a. ved påviselige inntekter fra egen aktivitet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.

Momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Se for eksempel BFU 2/2014 (Kjøp av holdingsselskap i et lavskatteland innenfor EØS. Holdingsselskapet eide aksjer i selskaper i lavskatteland utenfor EØS. Direktoratet kom etter en konkret vurdering til at det forelå skatteomgåelsesmotiv ved vurderingen av om selskapet var reelt etablert.)

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene nevnt ovenfor kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge.

4.2 Deltakerens dokumentasjonskrav overfor ligningsmyndighetene

Den norske deltakeren må dokumentere at etableringen av og den økonomiske aktiviteten til selskapet i den andre EØS-staten er reell, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må deltakeren fremlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av den oppgitte dokumentasjonen.

4.3 Beskatning etter nettometoden

De norske deltakerne i selskapet skal beskattes etter nettometoden, dvs. at det skattemessige resultat fastsettes som om selskapet var skattyter for så å fordeles på deltakerne. Korresponderende underskudd kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet dersom deltakeren kan fremlegge alt underlagsmateriale til regnskapet på ligningsmyndighetenes begjæring. Det er ikke adgang til å kreve fradrag i annen inntekt. Se sktl. § 10-61 og § 10-65.

5 Fastsetting av skattepliktig inntekt

5.1 Løpende beskatning

Skattepliktig inntekt for NOKUS-deltakeren fastsettes etter en nettometode, til en andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd. Fastsetting gjennomføres etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var skattyter, jf. sktl. § 10-65 første ledd. Den enkelte norske deltakers andel av overskuddet eller underskudd fastsettes i samme forhold som vedkommende eier selskapets eller innretningens kapital, uavhengig av hvor stor kontroll vedkommende har over selskapet eller innretningen.

Skattepliktig inntekt fastsettes på samme måte hvor indirekte eie eller kontroll av andel skjer gjennom et norsk-kontrollert utenlandsk selskap eller en innretning hvor overskuddet ikke skattlegges løpende i Norge, jf. sktl. § 10-65 tredje ledd.

5.2 Løpende beskatning – inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden

Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden inngår ikke ved fastsettingen av skattepliktig inntekt, se sktl. § 10-65 annet ledd jf. § 2-38 annet, tredje, fjerde og syvende ledd. Dette gjelder i utgangspunktet både hvor deltakeren er et selskap og hvor deltakeren er en person.

For personlig deltaker og bo som omfattes av aksjonærmodellen, jf. sktl. § 10-12 første og tredje ledd, skal likevel 27 % av nettoinntekter som faller inn under fritaksmetoden inntektsføres/fradragsføres, jf. sktl. § 10-65 annet ledd tredje punktum.

Eventuelt kan 27 % av nettotap fradragsføres samme år, ev. fremføres til senere år i inntekt fra samme NOKUS-selskap, jf. sktl. § 10-61 annet ledd og tredje punktum.

Det skal i medhold av sktl. § 10-65 annet ledd fjerde punktum også inntektsføres 3 % av aksjeutbytte og utdeling fra deltakerlignet selskap etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a, jf. bokstav c. Dette gjelder både for deltakere som er selskaper og personlige deltakere. Det skal ikke inntektsføres 3 % av utbytte i konsernforhold, se sktl. § 10-65 annet ledd femte punktum, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 10-65 annet ledd tredje punktum endret, slik at det bare er 25 % som skal inntektsføres for deltaker som omfattes av sktl. § 10-67 annet ledd.

5.3 Utdeling fra NOKUS-selskapet

Utbytte som deles ut fra NOKUS-selskapet er ifølge sktl. § 10-67 første ledd ikke skattepliktig for selskapsdeltakere i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– den samlede inntekten som er skattlagt som NOKUS-inntekt etter sktl. § 10-65, og
– inntekt som faller inn under fritaksmetoden.

For personlige deltakere og bo som faller inn under aksjonærmodellen, skal det skattepliktige utbyttebeløpet fastsettes til 73 % av mottatt utbytte. Har aksjonæren kreditfradrag etter sktl. § 16-20 annet ledd som knytter seg til vedkommendes andel av NOKUS-inntekten, jf. sktl. § 10-67 annet ledd, skal kreditfradraget legges til utbyttebeløpet.

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 10-67 annet ledd endret, slik at skattepliktig utbyttebeløp fastsettes til 75 % av mottatt utbytte. Etter lovendringen skal utbyttet også oppjusteres med en sats på 1,15 etter sktl. § 10-11 første ledd annet punktum, jf. sktl. § 10-67 annet ledd siste punktum.

5.4 Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i NOKUS-selskap

Når selskapsdeltaker realiserer aksjer i NOKUS-selskapet skal inngangsverdien på aksjen opp- eller nedreguleres med endringer i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid, jf. sktl. § 10-68 første ledd første punktum.

Aksjens inngangsverdi skal også oppreguleres med inntekt som er unntatt beskatning etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 10-68 første ledd annet punktum. Oppregulering skal kun skje i de årene deltakerne undergis NOKUS-beskatning, jf. sktl. § 10-68 første ledd tredje punktum. For personlig skattyter og bo som faller inn under aksjonærmodellen skal gevinst og tap ved realisasjon av andel i NOKUS-selskapet beskattes etter de vanlige reglene.

6 Opplysningsplikt

Deltakerne har plikt til å gi ligningsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om reglene om løpende beskatning kommer til anvendelse. Det er gitt nærmere regler om oppgaveplikt i forskrift 15. mars 1993 nr. 199 (lignl.).

7 Lignings-/skattested

Fastsettingen av inntekten og formuen fra selskapet foretas under ett ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Den enkelte deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet tas med ved ligningen av deltakerens øvrige inntekt og formue. Klage vedrørende fastsettingen av deltakerens inntekt og formue fra selskapet skal behandles av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet er skattepliktig i deltakerens bostedskommune/hovedkontorkommune.

Utland – skattemessig bosted

– *Sktl. § 2-1 og § 2-2.*

1 Generelt

1.1 Skatteloven

Spørsmålet om
– en fysisk person er bosatt i Norge, eller
– selskap eller innretning er hjemmehørende i Norge,

vil ofte være avgjørende for omfanget av skatteplikten til Norge både etter intern rett og etter skatteavtalene.

Med uttrykkene «bosatt» og «hjemmehørende» menes henholdsvis for personer «skattemessig bosatt» og for selskap «skattemessig hjemmehørende». Med "skattemessig

bosted" menes i dette emnet det land hvor en person er bosatt og et selskap eller innretning er hjemmehørende.

Personer som er bosatt i Norge, samt selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er som hovedregel skattepliktige hit for all inntekt og formue etter norsk internrett (globalskatteplikt), jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

Om de skattemessige virkninger av at en person er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter en skatteavtale, se pkt. 2.6.

Personer som ikke anses bosatt i Norge, samt selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet, kan likevel ha begrenset skatteplikt til Norge for bestemte formues- og/eller inntektsarter, jf. sktl. § 2-3.

Om de særlige regler for personer som er bosatt i Norge en del av året, se pkt. 5.

Om skattemessig bosted for fysiske personer ved opphold på Svalbard, se emnet «Svalbard».

1.2 Folketrygdloven

Reglene om hvem som anses bosatt i Norge i henhold til folketrygdloven, er forskjellig fra skatteloven, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

2 Fysiske personer

2.1 Generelt om skattemessig bosted

Nedenfor beskrives reglene om når en person skal anses skattemessig bosatt i Norge i forbindelse med inn- og utflytting. Reglene ved innflytting og utflytting er ulike og er derfor beskrevet hver for seg.

Ved avgjørelsen av om hvor en person skal anses skattemessig bosatt, må det

- først tas stilling til om vedkommende er skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett, se nedenfor, og
- hvis svaret er bekreftende, og skattyter godtgjør at han også anses bosatt i et annet land etter dette landets internrett, må det tas stilling til hvor skattyter skal anses som bosatt etter eventuell skatteavtale, se pkt. 2.5. Dette kan føre til at skattyter skal anses bosatt i Norge etter intern norsk rett og i det annet land etter skatteavtalen.

Er det ikke inngått skatteavtale, avgjøres bostedstilknytningen til Norge bare etter norsk internrett.

Den skattemessige bostedstilknytningen til Norge må avgjøres særskilt for hver person. Dette gjelder også for ektefeller og barn. Reglene i sktl. § 3-1 om skattemessig bosted i Norge for ektefeller og barn, gjelder ikke i forhold til utlandet.

Statsborgerskap er ikke avgjørende for bostedstilknytningen. En person med statsborgerskap i et annet land, kan like fullt være bosatt i Norge etter skatteloven og skatteavtalen.

Har en skattyter som anses bosatt i Norge et arbeidsopphold i utlandet, kan han på visse vilkår få nedsettelse av skatten på lønnsinntekt opptjent i utlandet etter 1-årsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 2. Om unngåelse av dobbeltbeskatning forøvrig for person bosatt i Norge, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

2.2 Internrett, skattemessig bosted ved innflytting

2.2.1 Generelt

Person som oppholder seg i Norge i en eller flere perioder som varer til sammen

- mer enn 183 dager i løpet av enhver 12 månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav a eller
- mer enn 270 dager i løpet av enhver 36 månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b,

er skattemessig bosatt i Norge fra det inntektsår oppholdet i Norge overstiger henholdsvis 183 dager i 12 månedersperioden eller 270 dager i 36 månedersperioden.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Oppholder skattyter seg i Norge i mer enn 183 dager i det første inntektsåret, skal vedkommende anses bosatt her fra første oppholdsdag. Strekker antall dager i oppholdsperioden(e) seg over to inntektsår, anses skattyter bosatt i Norge fra og med 1. januar i det året oppholdet overskrider grensen. Tilsvarende gjelder for 270-dagersregelen.

Personer med hjem i utlandet som daglig reiser mellom dette hjemmet og arbeidssted i Norge, anses bosatt i Norge hvis de oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i en 12 månedersperiode eller 270 dager i en 36 månedersperiode. Vedkommende vil imidlertid normalt være bosatt i det annet land etter skatteavtalen, se pkt. 2.5. Se også emnet «Utland – grensegjengere».

En person blir skattemessig bosatt i Norge utelukkende på grunnlag av antall dager med opphold i Norge. Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge, f.eks. om han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist, på ferie eller på grunn av egen eller nærståendes sykdom. Videre har det ikke betydning hvorvidt personen har til hensikt å bosette seg fast her eller bare er her midlertidig. Om ektefelle og/eller barn oppholder seg her eller i utlandet har heller ingen betydning. Har vedkommende først oppfylt vilkårene for å være bosatt i Norge etter norsk internrett, vil bostedstilknytningen etter internretten bare kunne opphøre på grunnlag av reglene om utflytting, se nedenfor.

Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Oppholdet i Norge trenger ikke å være sammenhengende. Fravær fra Norge i hele døgn f.eks. på besøksreise, ferie, tjenestereise mv., skal ikke regnes med i antall dager i Norge.

Har for eksempel en pensjonist som er utflyttet opphold i Norge i ca. 3 måneder per år, kan han igjen bli skattemessig bosatt i Norge etter regelen i sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b, dersom oppholdene i Norge til sammen er mer enn 270 dager i løpet av en 36 måneders periode.

Både 12- og 36 månedersperioden skal regnes fra dato til dato.

2.2.2 Svalbard

En person kan samtidig være skattemessig bosatt i Norge og på Svalbard, se emnet «Svalbard». Reglene om innflytting til Norge er derfor ikke aktuelle for disse personene. For andre personer som er bosatt på Svalbard, men ikke på fastlandet, gjelder ikke bestemmelsen om at en person som i en eller flere perioder oppholder seg i riket i til sammen 270 dager i en 36 månedersperiode, skal anses som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 annet ledd. Derimot gjelder regelen om 183 dagers opphold i en 12 månedersperiode.

2.3 Internrett, skattemessig bosted ved utflytting, generelt

2.3.1 Generelt

Reglene om utflytting i sktl. § 2-1 tredje ledd gjelder for personer som er bosatt i Norge etter norsk internrett.

2.3.2 Utflytting for person som har bodd mindre enn 10 år i Norge

For person som har bodd i Norge i mindre enn 10 år opphører skattemessig bosted etter sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a, når vedkommende

- har tatt fast opphold i utlandet, og
- i tillegg godtgjør
  - at han ikke har oppholdt seg i Norge i mer enn 61 dager i inntektsåret, og
  - at han eller hans nærstående verken eier, leier eller på annen måte disponerer bolig i Norge

Oppfylles alle tre vilkårene innenfor samme inntektsår, faller skattemessig bosted bort fra det seneste av de to tidspunktene i dette året hvor disposisjonsretten til boligen opphører eller skattyter tar fast opphold i utlandet.

Oppfylles vilkårene i forskjellige inntektsår, er tidspunktet for opphør av skattemessig bosted avhengig av i hvilken rekkefølge og i hvilket inntektsår vilkårene oppfylles. Har vedkommende i et inntektsår både tatt fast opphold i utlandet og oppgitt boligen,

men ikke oppfyller kravet til tillatt opphold i Norge før i inntektsåret etter (eller et senere år), faller skatteplikten bort fra og med 1. januar i det året kravet til tillatt opphold i Norge oppfylles. Har personen i et inntektsår både oppgitt boligen og oppfylt kravet til maksimalt 61 dagers opphold i Norge, men ikke tar fast opphold i utlandet før inntektsåret etter, faller skatteplikten bort fra og med det tidspunkt i inntektsåret hvor vedkommende tar fast opphold i utlandet, forutsatt at vedkommende også i dette inntektsåret oppfyller kravet til tillatt opphold i Norge. Tilsvarende gjelder om vedkommende tar fast opphold i utlandet og oppfyller oppholdskravet i et inntektsår, men ikke oppgir boligen før i det neste inntektsåret (eller et senere inntektsår). Skattyter kan aldri anses utflyttet så lenge han disponerer bolig i Norge.

2.3.3 Utflytting for person som har vært bosatt minst 10 år i Norge

For person som har bodd i Norge minst 10 år før det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører skattemessig bosted i Norge etter skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b tidligst etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet. Vilkårene for opphør av skattemessig bosted er da at vedkommende

- har tatt fast opphold i utlandet, og
- i tillegg godtgjør for de tre etterfølgende inntektsårene etter det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet
  - at han ikke har oppholdt seg i Norge i mer enn 61 dager i det enkelte inntektsåret, og
  - at han eller hans nærstående verken eier, leier eller på annen måte disponerer bolig i Norge

Personer som har bodd i Norge i minst 10 år, anses således skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett i utreiseåret og de tre etterfølgende årene, selv om de har tatt fast opphold i utlandet og ikke disponerer bolig eller oppholder seg her. Personer som den 1. januar 2016 er bosatt i Norge og har vært bosatt her i minst 10 år, kan således tidligst anses utflyttet etter norsk internrett 1. januar 2020.

Om skattestedet i den perioden skattyter fortsatt anses skattepliktig som bosatt i Norge når vedkommende ikke disponerer bolig her og oppholder seg mindre enn 61 dager i året her, se emnet «Skattestedet».

Om plikt til å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

2.3.4 Skattemessig bosatt i Norge i minst 10 år

Ved bruk av regelen for personer som har vært «bosatt i riket i minst ti år» regnes den tid vedkommende har vært skattemessig bosatt i Norge fra dato til dato. Botiden skal imidlertid ikke regnes lengre frem enn til utløpet av inntektsåret før det året personen tar fast opphold utenfor Norge. Det er ikke et krav at skattyter må ha vært sammenhengende bosatt i Norge i 10 år. Har personen oppholdt seg her i flere perioder, telles antall hele måneder som bosatt her, jf. Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.3.3.

For ektefeller og barn beregnes tiden som bosatt særskilt for hver av dem.

2.3.5 Kravet til fast opphold i utlandet

Personen må ha tatt fast opphold i utlandet. Et midlertidig utenlandsopphold vil ikke være tilstrekkelig til at vedkommende anses for å ha tatt fast opphold i utlandet.

2.3.6 Svalbard

Finansdepartementet har i Prop. 1 LS (2010-2011) punkt 11.10.4 gitt anvisning på at opphold på Svalbard skatteteknisk skal likestilles med opphold i utlandet i forhold til reglene om utflytting i sktl. § 2-1 tredje ledd. Dette kan få betydning når vedkommende flytter videre til et annet land etter oppholdet på Svalbard.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.3.7 Maksimalt opphold i Norge

Et vilkår for utflytting etter begge alternativer i sktl. § 2-1 tredje ledd er at opphold i Norge ikke overstiger 61 dager i løpet av et inntektsår. Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge f.eks. om han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist, på ferie eller på grunn av egen eller nærståendes sykdom. Det er ikke særregler for noen grupper med hensyn til maksimalt opphold i Norge i forbindelse med utflyttingen.

Det er skattyters opphold i Norge i hvert inntektsår som skal beregnes. For en skattyter som har bodd mer enn 10 år i Norge, må man beregne antall dager i Norge for de tre inntektsår som følger etter det år skattyter tar fast opphold i utlandet. Dersom skattyters opphold i Norge overstiger 61 dager i noen av årene, må man begynne å beregne opphold i Norge i en ny treårsperiode. For en skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge, må man beregne antall dager i Norge i utflyttingsåret. Også dager før utflyttingen skal regnes med. Hvis skattyter har oppholdt seg mer enn 61 dager i Norge i utflyttingsåret, må man beregne antall dager i Norge i det (eventuelt flere) etterfølgende år.

2.3.8 Nærstående

Som nærstående regnes

- ektefelle/registrert partner (under forutsetning av at de ikke er separert)
- samboer (både meldepliktige og ikke meldepliktige)
- mindreårige barn, det vil si barn under 18 år

Med «samboer» menes person man bor i ekteskapslignende forhold sammen med. Man kan imidlertid ikke anses som samboer i de tilfeller der den ene blir boende i Norge, mens den andre tar fast opphold i utlandet.

2.3.9 «Disponere bolig», generelt

Det følger av sktl. § 2-1 femte ledd at med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig. Skattyter fyller vilkåret om å disponere bolig dersom han eier en bolig i Norge, selv om den leies ut. Eier skattyter en bolig sammen med andre (sameie), disponerer skattyter bolig dersom eierskapet gir vedkommende rett til å bruke denne til boligformål. Indirekte eierskap, for eksempel gjennom et aksjeselskap, tillegges vekt bare dersom aksjeposten gir aksjonæren kontroll eller disposisjonsrett over boenheten.

Skattyter fyller også vilkåret om å disponere bolig dersom han leier bolig i Norge. Dette gjelder også om boligen fremleies, se FIN 9. juli 2004 i Utv. 2004/807. Det samme gjelder hvis skattyter på annet grunnlag har rett til å bruke bolig i Norge.

Faktisk disposisjon skal kunne tas i betraktning dersom skattyter eller dennes nærstående har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har. Dette vil kunne gjelde der skattyters tidligere bolig er overdratt til familiemedlemmer, for eksempel voksne barn eller foreldre, og skattyter bruker den som sin egen bolig når han er i Norge.

Leilighetsvis besøk hos familie/venner i ferier og lignende, anses normalt ikke som å disponere bolig.

Skattyter anses ikke å disponere bolig i Norge om han for det enkelte år leier bolig på kortvarig basis for de dagene han er i Norge under tillatt opphold under 61 dager.

2.3.10 «Disponere bolig», barns bolig

Person som flytter ut, men som har mindreårige barn boende i Norge, anses i utgangspunktet å disponere bolig her frem til den datoen barnet fyller 18 år. Dette vil kunne være tilfelle når barnet bor igjen alene i Norge i skattyters tidligere bolig. Dette gjelder imidlertid ikke dersom barnet bor sammen med fraskilt ektefelle eller tidligere samboer eller skattyter aldri har bodd sammen med den barnet bor hos i Norge. I disse tilfellene regnes som regel ikke barnet å disponere bolig selv.

2.3.11 Kravet til bolig

Med «bolig» forstås alle boenheter som etter alminnelig oppfatning kan brukes til boligformål hele året, det vil si at den har innlagt vann og avløp for helårsbruk, se Ot.prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3. Dette gjelder for eksempel enebolig, rekkehus, tomannsbolig, leilighet i blokk, bygård eller leilighetskompleks mv. Som bolig regnes også alle boenheter som funksjonelt kan likestilles med boliger, som nevnt ovenfor, dvs. at de har innlagt vann og avløp, samt er egnet til helårsbruk, for eksempel husbåt og andre mobile enheter. Etter Ot.prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3 bør campingvogner av vanlig størrelse og anleggsbrakker ikke anses som bolig i denne sammenheng. Hotellrom og lignende regnes som bolig dersom bruken fremstår som bruk av bolig.

Videre anses som bolig enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig av skattyter eller andre selv om den ikke har innlagt vann eller avløp.

Boenheter med innlagt helårs vann og avløp, men som i henhold til en reguleringsplan ikke kan benyttes som helårsbolig på utflyttingstidspunktet skal i utgangspunktet ikke anses som bolig, se sktl. § 2-1 sjette ledd bokstav a. Benyttes slike enheter faktisk som bolig, regnes disse likevel som bolig.

Boenhet som skattyter har anskaffet minst fem år før det året han tar opphold i utlandet og som ikke har vært benyttet som skattyters egen eller hans nærståendes bolig i løpet av de siste fem årene før det året han tar opphold i utlandet regnes ikke som bolig, se sktl. § 2-1 sjette ledd. Dette gjelder for eksempel

– bolig som kapitalplasseringsobjekt/utleieobjekt
– bolig som rent faktisk har vært brukt som fritidsbolig

Anskaffer skattyter seg en boenhet mindre enn fem år før det året han tar opphold i utlandet, som hverken han eller hans nærstående benytter som bolig i denne perioden, vil boenheten likevel anses som bolig helt fram til det tidspunktet hvor kravet om fem års eiertid er oppfylt. Det innebærer at skattyter fortsatt er skattemessig bosatt i Norge så lenge vedkommende på grunn av femårsregelen disponerer bolig her. I denne perioden har han ikke anledning til å påbegynne emigrasjon etter sktl. § 2-1 tredje ledd. Se FIN 8. september 2010 i Utv. 2011/928.

Kjøper skattyter en boenhet som han tidligere har disponert gjennom indirekte eie, f.eks. gjennom et AS, og han både før og etter kjøpet har brukt boenheten som fritidsbolig, skal også den tiden han har eid boenheten indirekte, regnes med ved vurderingen av om skattyter har anskaffet boenheten mer enn fem år før det år han tar fast opphold i utlandet.

2.4 Internrett, særregler om bosted

2.4.1 Norske utenrikstjenestemenn

Utsendte utenrikstjenestemenn som oppholder seg i utlandet i norsk statstjeneste, er etter norsk intern rett å anse som skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd. Spesialregelen omfatter bare personer som har status som utsendte utenrikstjenestemenn. Det kan være aktuelt for personer som arbeider i utlandet ved norsk ambassade, legasjon, konsulær stasjon, fast delegasjon eller annet utenriksorgan.

Utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon, skal også anses skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd.

Spesialregelen gjelder selv om skattyteren etter de generelle reglene i sktl. § 2-1 skulle vært ansett som bosatt i Norge.

Spesialregelen omfatter ikke tjenestemannens ektefelle og barn. Skattemessig bosted for disse må vurderes etter de alminnelige reglene. Resultatet kan bli at tjenestemannen anses skattemessig bosatt i utlandet, mens ektefelle og barn anses skattemessig bosatt i Norge.

2.4.2 Arbeidstaker som tjenestegjør i NATO

Arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) med fast tjenestested i utlandet, anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd annet punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Spesialregelen omfatter bare personer som er ansatt i en stilling som er opprettet i medhold av NATO-traktaten, og som utfører arbeidet for selve organisasjonen.

Regelen omfatter bare militært personell. Operativt personell, soldater i tjeneste, vaktstyrker mv. omfattes ikke. For en nærmere gjennomgang av hvilke tjenestemenn som omfattes av spesialregelen, se FIN 21. januar 2010 i Utv. 2011/920 og Oslo tingrett 9. juli 2015 i Utv. 2015/hefte 11.

Spesialregelen ovenfor gjelder selv om skattyteren etter de generelle reglene i sktl. § 2-1 skulle vært ansett som bosatt i Norge.

Spesialregelen omfatter ikke tjenestemannens ektefelle og barn. Skattemessige bosted for disse må vurderes etter de alminnelige reglene. Resultatet kan bli at tjenestemannen anses skattemessig bosatt i utlandet, mens ektefelle og barn anses skattemessig bosatt i Norge.

2.4.3 Utenlandske diplomater

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt som bosatt i Norge, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt her og derfor skattepliktig hit. Dette følger av sktl. § 2-30 tredje ledd jf. FSFIN § 2-30-1.

2.5 Skatteavtale, skattemessig bosted

Dersom en skattyter bosatt i Norge etter norsk intern rett også anses bosatt i en annen stat etter vedkommende stats interne rett, vil det foreligge dobbelt bosetning. Skatteavtalene inneholder regler om hvor en skattyter skal anses bosatt i forhold til skatteavtalen i slike tilfeller.

Hovedregelen i NSA er at en person er bosatt i en stat hvis han i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av bosted, se art. 4 nr. 1. Når den situasjonen oppstår at en fysisk person blir ansett for bosatt i flere stater etter interne regler i disse statene, bestemmer avtalen art. 4 nr. 2:

- Han skal anses for bosatt i det land hvor han disponerer fast bolig.
- Har vedkommende fast bolig i flere stater, er det avgjørende etter skatteavtalen, i hvilken av statene han har de «sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)».
- Kan det ikke bringes på det rene i hvilken stat dette er, eller disponerer vedkommende ikke fast bolig i noen av statene, anses han for å være bosatt i den av statene hvor han har vanlig opphold.
- Først dersom spørsmålet ikke er avgjort etter dette, vil han bli ansett for bosatt i den stat hvor han er statsborger.
- Løser heller ikke dette problemet, skal spørsmålet avgjøres ved avtale mellom landene.

Som følge av reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting er det ikke uvanlig at skattyter anses bosatt i Norge etter intern rett og i en annen stat etter skatteavtalen. En person kan være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen selv om han har beholdt bolig i Norge. Vedkommende kan også oppholde seg i Norge mer enn det som er tillatt etter norsk intern rett for en person som er i ferd med å flytte ut eller en person bosatt i utlandet som ikke ønsker å bli bosatt her, se pkt. 2.2 og pkt. 2.3.

Det er skattyter som må gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på at det foreligger dobbelt bosted etter skatteavtalen og eventuelt kreve at bostedet etter avtalen skal flyttes fra Norge til den annen stat. En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år sannsynliggjøre at han er bosatt der etter skatteavtalen.

Før norske skattemyndigheter foretar en vurdering av hvor skattyter skal anses bosatt etter art. 4 nr. 2, må skattyter ha sannsynliggjort at han er bosatt i det annet land etter art. 4 nr. 1. Skattyter må derfor legge frem tilstrekkelig dokumentasjon som viser at han er skattemessig bosatt i det annet land.

En bekreftelse utstedt av skattemyndighetene i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen (Certificate of Residence), vil i de

fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter art. 4 nr. 1. Bekreftelsen må være i original, angi hvilken tidsperiode den gjelder for, og vise til skatteavtalen med Norge.

Se HRD i Utv. 2010/1 (Rt. 2009/1577) (Stolt-Nielsen). (En erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at skattyter var skattemessig bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge ble ansett som tilstrekkelig dokumentasjon for at skattyter skulle anses bosatt i Storbritannia etter art. 4 nr. 1.).

I visse tilfeller kan det være grunnlag for å kreve fremlagt ytterligere opplysninger og dokumentasjon. Det gjelder blant annet når bostedsbestemmelsen i skatteavtalen har en ordlyd som avviker fra mønsteravtalen, eller skatteavtalen inneholder særbestemmelser. Se for eksempel skatteavtalen med Sveits art. 4 nr. 4. Dette kan også gjelde når det andre landet, for eksempel USA, ikke skriver ut bostedsbekreftelser som viser til skatteavtalen.

I tillegg til bostedsbekreftelsen kan skattekontoret på generelt grunnlag be om en redegjørelse for skattyters opphold i den annen stat, herunder hvor lenge oppholdet har vart/vil vare og en redegjørelse for skattyters bolig- og arbeidsmessige tilknytning til Norge og den annen stat. Når skattemyndighetene skal vurdere hvor skattyter har sentrum for livsinteressene, kan skattekontoret også be om opplysninger om skattyters økonomiske og personlige forbindelser til Norge og den annen stat, herunder opplysninger om opphold i Norge i løpet av utenlandsoppholdet.

Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en konkret og selvstendig vurdering av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter kriteriene i skatteavtalen art. 4 nr. 2. Når skattyter ikke sannsynliggjør at han er skattemessig bosatt i det annet land, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.

Ved vurderingen etter art. 4 nr. 2 må det foretas en selvstendig vurdering av om skattyter har hatt fast bolig i henholdsvis Norge og oppholdslandet. Ved vurderingen av om skattyter fortsatt disponerer fast bolig i Norge, skal en skattyter ikke anses for å disponere bolig i Norge når den er leid ut i ca. ett år på slike vilkår at leieforholdet ikke kan sies opp av skattyter i utleieperioden. Er boligen utleid til nær familie eller «andre som ikkje er på ein armlengdes avstand» anses skattyter likevel å disponere boligen. Det samme gjelder når boligen i Norge er leid ut på vilkår som gjør at skattyter uten for store vansker kan få faktisk råderett over boligen. Når en bolig er leid ut på en tidsubestemt leieavtale med 3 måneders oppsigelsesfrist, anses utleier ikke å ha for store vanskeligheter med å få rådighet over boligen.

Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal det legges til grunn at et midlertidig opphold i et annet land på ca. ett år i alle fall kan være tilstrekkelig til at skattyter kan etablere fast bolig der. Se HRD i Utv. 2008/943 (Rt. 2008/577) (Sølvik).

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til

- hvor skattyter arbeider
- utenlandsoppholdets varighet
- hvor arbeidsgiver hører hjemme
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene
- hvorfra han forvalter sin eiendom
- hvor familien oppholder seg
- hvor han tilbringer sin fritid

Selv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.

Ved vurderingen av hvor skattyter skal anses å ha vanlig opphold, er det hvor skattyter har oppholdt seg i den perioden utenlandsoppholdet varer, som skal vurderes.

Hvor vedkommende disponerer fast bolig, hvor vedkommende har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser og hvor vedkommende har vanlig opphold, er kriterier som forutsetter vurdering over en viss tid. Varigheten av oppholdet er derfor et

moment ved vurderingen. Dette innebærer at helt kortvarige opphold i en stat normalt ikke kan medføre at en person skal anses skattemessig bosatt der etter disse kriteriene i skatteavtalen. Det er imidlertid ikke grunnlag for, verken i bestemmelsens ordlyd eller i kommentarene til OECDs mønsteravtale, å angi en nedre tidsgrense for at et opphold i en stat skal kunne føre til at en person anses skattemessig bosatt der etter skatteavtale, se FIN 8. juni 2006 i Utv. 2006/1126.

I de tilfeller hvor skattyter blir ansett bosatt i flere stater, fordi ligningsmyndighetene anser ham som bosatt der etter skatteavtalen, må skattyter selv ta opp dobbeltbeskatningen med kompetent myndighet i det land han mener seg bosatt, dvs. enten i Norge eller i utlandet. I Norge skal slike henvendelser rettes til Skattedirektoratet eller Finansdepartementet.

2.6 Skatteavtale, virkninger ved skatteavtalemessig bosted i utlandet

2.6.1 Bosted

Person som er skatteavtalemessig bosatt i et annet land skal behandles som bosatt i det annet land ved anvendelse av bestemmelsene i skatteavtalen. Imidlertid vil bosted i utlandet etter skatteavtalen ikke i seg selv føre til at skattyters skattemessige bosted i Norge etter intern rett har opphørt. Spørsmål om opphør av skattemessig bosted i Norge etter intern rett må alltid avgjøres etter bestemmelsene i sktl. § 2-1. For forhold som ikke omfattes av skatteavtalen skal skattyter fremdeles behandles fullt ut som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

Den ubrutte bosettelse i Norge etter intern rett har betydning dersom tilknytning til skatteavtalelandet endres slik at personen ikke lenger skal anses skatteavtalemessig bosatt der, f.eks. dersom personen flytter til et annet land. Personen skal da behandles som fortsatt bosatt i Norge med full skatteplikt etter norsk intern rett. I slike tilfeller kreves det altså ikke at han må fylle vilkårene for innflytning for å anses bosatt i Norge.

2.6.2 Beskatningsrett og gjennomføring av eventuell skattlegging

Konsekvensen av å være bosatt i Norge etter norsk internrett, men internrettslig og skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, er at det landet hvor vedkommende er bosatt etter skatteavtalen, ofte vil ha en eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter som etter avtalen kan skattlegges i bostedsstaten. For eksempel vil pensjonen til en nordmann som oppholder seg i Spania, i et slikt tilfelle ikke kunne skattlegges i Norge, men bare i Spania.

Norge vil i et slikt tilfelle anses som kildestat i forhold til skatteavtalen. Norge vil da som regel bare ha rett til å beskatte formue og inntekter med en særlig og nær tilknytning til Norge, f.eks. aksjeutbytte fra selskap hjemmehørende i Norge, virksomhetsinntekt i Norge og inntekt fra fast eiendom i Norge. Den formue og de inntekter som Norge kan skattlegge som kildestat, har Norge beskatningsretten til uavhengig av om de oppebæres av en person som er skattemessig bosatt i Norge eller skattemessig bosatt i utlandet.

Formue og inntekt som ikke omfattes av skatteavtalen, kan alltid skattlegges i Norge når personen er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett.

Personer som er internrettslig bosatt i Norge, har krav på minstefradrag, personfradrag og fribeløp for toppskatten uten avkortning selv om de er skatteavtalemessig bosatt i en annen stat. Skattyter gis rentefradrag i Norge etter de vanlige reglene for person bosatt i Norge. Om hvilke skattesubjekt som omfattes av skjermingsreglene, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.2. Om gjelds- og gjeldsrentefordeling, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter».

2.7 Selvangivelsesplikt

Om selvangivelsesplikt for personer som er bosatt i utlandet uten å være utflyttet etter norsk intern rett, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

3 Selskaper, innretninger mv.

3.1 Intern rett

3.1.1 Aksjeselskap mv.

I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge når selskapet er stiftet iht. norsk lov og registrert her.

Er styreledelse og drift i stor grad flyttet til utlandet, må det etter en samlet vurdering avgjøres konkret om selskapet anses hjemmehørende i Norge. Ved vurderingen vil den norske registreringen isolert sett ikke være avgjørende for å anse selskapet hjemmehørende i Norge. At styremøter avholdes i utlandet vil på den annen side heller ikke være tilstrekkelig for å anse selskapet for ikke å være hjemmehørende i Norge. I den samlede bedømmelsen vil også lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingsmøtene og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet være av betydning. Det forhold at et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge. Se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.

Opphør av skatteplikt til Norge kan medføre realisasjonsbeskatning. Om beskatning av aksjeselskap mv. ved flytting av selskapet til utlandet, jf. sktl. § 10-71, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

3.1.2 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt

Aksjeselskap eller likestilt selskap som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. For at selskapet skal anses hjemmehørende her, må beslutninger som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis tilligger et selskaps styre, reelt treffes av det norske styret. Styrets ledelse av selskapet må således reelt finne sted i Norge. Se også Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.2 og HRD i Utv. 2002/1357 (Rt. 2002/1144) (straffesak).

Selskaper stiftet i utlandet skal i visse tilfeller registreres i Enhetsregisteret, jf. lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 4, jf. § 2 bokstav b nr. 6. Dette gjelder uansett om selskapet er skattepliktig som hjemmehørende i Norge eller ikke. Selskap stiftet i utlandet som driver virksomhet her skal også være registrert i Foretaksregisteret, jf. lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 2-1 annet ledd og § 3-8. Selskap stiftet i utlandet vil være registrert med betegnelsen «NUF» (norsk avdeling av utenlandsregistrert foretak), enten det er skattepliktig som hjemmehørende i Norge eller en avdeling av/fast driftssted til et selskap skattemessig hjemmehørende i utlandet.

At den daglige drift og operative ledelse skjer i Norge, er ikke tilstrekkelig for at et utenlandsk registrert selskap skal anses skattepliktig som hjemmehørende her. Dette gjelder også om norske aksjonærer forestår den daglige drift og operative ledelse av selskapet. Se FIN 28. februar 1995 i Utv. 1995/481.

Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 5.

Om omfanget av skatteplikt for utenlandsk stiftet aksjeselskap mv. som ikke anses skattepliktig som hjemmehørende her, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 2.2.

Om norske deltakere i norsk-kontrollert utenlandsk aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

3.1.3 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, regnskap/revisjon

Om bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», pkt. 2.2. Om årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt», pkt. 2.1.

Aksjelovenes særlige regler om revisjonsplikt gjelder ikke selskaper stiftet i utlandet. Om revisjon og revisjonsplikt generelt, se emnet «Regnskap – revisjon».

3.1.4 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler

Om selskapsrettslige regler for aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 1.4.

3.1.5 Deltakerlignet selskap mv.

Etter norsk internrett regnes hver enkelt deltaker i deltakerlignet selskap som eget skattesubjekt. Det har derfor normalt ikke betydning for skatteplikten å fastslå hvor selskapet som sådan er hjemmehørende. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se ovenfor.

Om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskap mv., se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.1.

Om norske deltakere i norsk-kontrollert utenlandsk aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Om når utenlandske deltakere i deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge blir skattepliktig til Norge, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2.

3.2 Skatteavtale

Hovedregel i NSA er at et selskap er hjemmehørende i en stat hvis det i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av «sete for foretagendets ledelse eller annet lignende kriterium», se art. 4 nr. 1.

Når et selskap mv. etter vedkommende staters interne regler blir ansett hjemmehørende i flere stater, skal selskapet mv. regnes for hjemmehørende i den stat hvor setet for den virkelige ledelsen befinner seg, jf. NSA art. 4 nr. 3.

Spørsmålet om det utenlandske selskapet skal anses som et eget skattesubjekt, vurderes etter norsk internrett, se HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare).

4 Bostedsbekreftelser mv.

4.1 Bostedsbekreftelser mv. i medhold av intern rett

4.1.1 Personer

Skattekontorene kan gi bekreftelse på at en person er skattepliktig til Norge som bosatt her etter norsk internrett.

Ved innflytting kan slik bekreftelse først utstedes etter at personen har oppholdt seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av en 12-månedersperiode eller personen har oppholdt seg her mer enn 270 dager i løpet av en 36-måneders periode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd.

Når en person ber om en slik bekreftelse i forbindelse med at han skal oppholde seg i utlandet, kan bekreftelse først utstedes etter at det med virkning for ligningen for vedkommende år, er vurdert at skatteplikten til Norge ikke er opphørt etter reglene i sktl. § 2-1 tredje til sjette ledd.

For personer som har bodd minst ti år i Norge kan bekreftelse også utstedes før ligningen for vedkommende år er avsluttet i perioden fram til og med tre år etter utløpet av det året vedkommende tar fast opphold i utlandet.

4.1.2 Selskaper mv.

Skattekontorene kan gi bekreftelse på at selskaper mv. er skattepliktig til Norge som hjemmehørende her etter norsk internrett.

4.2 Bostedsbekreftelser i medhold av skatteavtale

Bekreftelser på at en person eller et selskap er skattepliktig til Norge som bosatt/hjemmehørende etter en skatteavtale, skal utstedes av Skatteetaten v/ Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

5 Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret

5.1 Generelt

Opphører eller inntrer alminnelig skatteplikt til Norge i løpet av året, regnes skattyter som skattemessig bosatt i Norge bare en del av inntektsåret. For slike skattytere gjelder enkelte spesielle regler.

For tiden etter etablering av skatteplikt som bosatt (innflytting)/ behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i Norge. Tilsvarende gjelder i tiden før opphør av skatteplikt som bosatt (utflytting). For den øvrige del av året behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i utlandet.

5.2 Formue

Om formuesbeskatning hvor skattyter har vært bosatt i Norge i deler av året, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 1.

5.3 Bruttoinntekter

5.3.1 Arbeidsinntekt

Om beskatning av forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting og etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 1.2.5 og «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 1.2.6.

5.3.2 Foreldrepenger

Foreldrepenger som utbetales etter at skatteplikten som bosatt i Norge har opphørt, kan ikke skattlegges i Norge.

5.3.3 Avkastning av sparedelen på livsforsikring

En person som flytter ut av landet, skattlegges fullt ut for avkastning av sparedelen på livsforsikring opptjent i året før utflyttingsåret. Avkastning på sparedel opptjent i utflyttingsåret, som skal tidfestes i året etter, kan ikke skattlegges.

5.4 Kostnader

5.4.1 Generelt

Kostnader som er knyttet til bestemte inntektsposter er fradragsberettiget fullt ut dersom vedkommende inntekt er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 6-92 første punktum. Dette gjelder f.eks. fradragsberettigede kostnader knyttet til lønnsinntekt. Dette gjelder f.eks. reisekostnader, flyttekostnader mv. Tilsvarende gjelder fagforeningskontingenter og pensjonspremier.

For årskostnader som ikke har særlig tilknytning til inntektservervet – f.eks. fradragsberettiget underholdsbidrag – skal det gis forholdsmessig fradrag etter antall hele og påbegynte måneder som skattyteren anses bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-92 andre punktum. Om beregning av tolvdeler, se emnet «Klassefastsetting». Det legges ikke vekt på om betalingen skjer før eller etter innreisen/utreisen såfremt kostnaden refererer seg til hele året.

Om fradrag for kostnader før innflytting/etter utflytting, dvs. den perioden av året skattyteren ikke er skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

5.4.2 Gjeldsrenter

Om fradrag for gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.

5.4.3 Andel i boligselskap

I boligselskap som skal deltakerlignes, skal andelshavers andel av selskapets inntekter og kostnader fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge. Andelshavers egne inntekter, som f.eks. skattepliktig inntekt av fremleie beskattes som inntekt av fast eiendom, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 1.1.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

5.4.4 Minstefradrag, foreldrefradrag, standardfradrag

Minstefradrag gis i lønnsinntekt skattepliktig til Norge. Om beregningen, herunder forholdsmessig reduksjon av nedre og øvre grense, se emnet «Minstefradrag».

Foreldrefradrag følger de vanlige regler uten noen forholdsmessig reduksjon av maksimalfradraget, se emnet «Foreldrefradrag».

Om standardfradrag, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 12.

5.4.5 Boligspareordning for ungdom (BSU)

Sparebeløp under boligspareordningen for ungdom kommer til fradrag på basis av faktisk betalte beløp i den perioden skattyteren var bosatt i Norge, inntil de ordinære maksimalgrensene, se emnet «Boligsparing for ungdom (BSU)».

5.4.6 Skatteposisjoner

Om behandlingen av tom positiv saldo, negativ saldo og gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd for skattyter som skattemessig flytter fra Norge, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.3 og pkt. 3.6.

5.4.7 Tidfesting

Om fradrag for pådratte kostnader som ikke er tidfestet mens skattyter har vært skattepliktig i Norge se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

5.5 Klassefastsetting/særfradrag/skattefradrag for pensjonsinntekt

5.5.1 Hovedregel

Det gis forholdsmessig personfradrag, særfradrag og skattefradrag for pensjonsinntekt etter antall hele og påbegynte måneder skattyteren har vært skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 15-4 åttende ledd, § 6-85 og § 16-1 annet ledd bokstav c. Se for øvrig emnet «Klassefastsetting», emnene om særfradrag og emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt»

På tilsvarende måte gis det forholdsmessig fribeløp ved beregning av toppskatt, jf. SSV § 3-1 tredje ledd. Nærmere om beregning av toppskatt ved bosettelse en del av året, se emnet «Personinntekt – toppskatt».

5.5.2 Unntak

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge en del av året, og som er begrenset skattepliktige hit i en annen del av året for eksempel etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, kan på visse vilkår kreve fullt personfradrag og fribeløp ved beregning av toppskatt, se sktl. § 6-71 og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt

Det er ved denne utgaven av Lignings-ABC foretatt redaksjonelle endringer av utlandsemnene. Innholdet i dette emnet er flyttet til emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.».

Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning

- *Sktl. § 2-37 fjerde ledd, § 6-15, § 16-20 til § 16-28 og § 16-30 til § 16-33.*
- *FSFIN § 16-29.*
- *FSSD § 16-30.*

1 Innledning

1.1 Når foreligger dobbeltbeskatning

Internasjonal juridisk dobbeltbeskatning foreligger når en skattyter ilegges sammenlignbare skatter på samme inntekt eller samme formue i to (eller flere) land for samme inntektsperiode. Disse vilkårene må i utgangspunktet være oppfylt når det gjelder anvendelsen av de alminnelige kreditreglene i skatteloven § 16-20 flg. Det er imidlertid gitt adgang til frem- og tilbakeføring av kreditfradrag etter nærmere regler i sktl. § 16-22.

Et norsk selskap som eier minst 10 % i et utenlandsk datterselskap og mottar skattepliktig utbytte kan kreve fradrag for både kildeskatt på aksjeutbytte og forholdsmessig andel av underliggende selskapsskatt som er betalt av datterselskapet når vilkårene for øvrig er oppfylt, se pkt. 5.

1.2 Generelt om forebyggelse av dobbeltbeskatning

Personer som er skattepliktig som bosatt og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalskatteplikt), jf. sktl. § 2-1 første, syvende og niende ledd, og § 2-2 første og sjette ledd. Dette gjelder som hovedregel uansett om formuen/inntekten befinner seg/erverves innenlands eller utenlands. Formuen og inntekten i utlandet kan også være skattepliktig dit. Eventuell dobbeltbeskatning forebygges som hovedregel i det landet hvor personen er bosatt eller selskapet mv. er hjemmehørende. Dobbeltbeskatningen forebygges i Norge både gjennom regler i internretten og i skatteavtalene.

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges på følgende måter:

- Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) innebærer at inntekten eller formuesposten bare skal beskattes i ett av landene, se pkt. 2. Om anvendelse av progresjonsforbehold, se pkt. 2.2.
- Den alternative fordelingsmetoden innebærer at den utenlandske inntekten medregnes i beskatningsgrunnlaget, men at den beregnede skatten skal settes ned med et beløp som tilsvarer den forholdsmessige del av skatten som faller på utenlandsinntekten, se f.eks. NSA art. 25 nr. 5 b og c, se pkt. 3.
- Kreditmetoden innebærer at begge land kan beskatte inntekten eller formuen, og at skattyter kan kreve at skatt som er betalt i utlandet kommer til fradrag i skatt (kreditfradrag) i det land skattyter er skattemessig bosatt eller hjemmehørende. Fradraget i skatt i det enkelte inntektsår kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekten/formuen som er beskattet i utlandet. Se pkt. 4 og pkt. 5.
- Det gis fradrag i norsk inntekt for den utenlandske skatten, se pkt. 6.

1.3 Intern rett

Intern rett har følgende regler for å forebygge dobbeltbeskatning

- sktl. § 2-1 tiende ledd. 1-årsregelen for lønnsinntekt, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 2
- sktl. § 16-20 til § 16-29. Fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat (kreditmetoden), se pkt. 4
- sktl. § 16-30 til § 16-33. Fradrag i norsk skatt ved skattlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap, se pkt. 5
- sktl. § 2-37 fjerde ledd. FIN kan samtykke i at person skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med minst 95 % eierandel i utenlandsk aksjeselskap

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

anses som direkte eier av tilsvarende andel av selskapets eiendommer og anlegg i utlandet, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 7
- sktl. § 6-15. Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt, se pkt. 6
- sktl. § 2-35. Om formue og inntekt som skattlegges på Svalbard, se emnet «Svalbard»
- FSFIN § 16-29-20 til § 16-29-25. Om den alternative fordelingsmetoden, se pkt. 3

1.4 Skatteavtale

Skatteavtalene har regler som fordeler beskatningsretten mellom landene. Skatteavtalene har også regler om hvordan man skal unngå dobbeltbeskatning. De aktuelle metodene som anvendes for å unngå dobbeltbeskatning er fordelingsmetoden, den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden.

De fleste av Norges skatteavtaler bygger i hovedsak på kreditmetoden. De avtaler som er trådt i kraft før 1992 bygger i hovedsak på fordelingsmetoden fra norsk side, men ikke alltid fra den annen stats side. Etter noteveksling har Norge i en del av disse avtalene senere gått over til kreditmetoden som hovedmetode. De skatteavtaler som bygger på fordelingsmetoden, inneholder også bestemmelser om anvendelse av kreditmetoden for visse typer inntekter.

Skatteavtalens bestemmelser kan ha formuleringen at en formues- eller inntektspost «bare skal kunne» beskattes i en av statene. I slike tilfeller kan den andre staten ikke beskatte formuen/inntekten. Etter mange skatteavtaler innebærer dette at inntekten ikke skal hensyntas ved beskatning i Norge. Etter noen skatteavtaler kommer den alternative fordelingsmetoden direkte til anvendelse. Dette gjelder bl.a. NSA og skatteavtalene med Australia (art. 19 nr. 1, jf. art. 23 nr. 2 b), Canada (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 nr. 2 b), Storbritannia (art. 18 nr. 2, jf. art. 25 nr. 1 b)og Sveits (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 23 nr. 1 b).

Andre skatteavtaler inneholder et progresjonsforbehold som innebærer at den alternative fordelingsmetoden også skal anvendes i disse avtalene, jf. FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav a nr. 2. Dette gjelder bl.a. avtalen med Spania (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 b). I flere andre tilfeller har skatteavtalene formuleringen at en inntekt «kan»/«kan også» beskattes i en av statene. Slike bestemmelser hindrer ikke den andre staten fra å foreta beskatning av denne inntekten. I disse tilfellene er det avtalens bestemmelser om hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning som sier hvordan dobbeltbeskatning skal unngås, jf. NSA art. 25.

2 Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)

2.1 Generelt

Fordelingsmetoden anvendes bare i skatteavtalene. Den innebærer at bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt og/eller formue som etter skatteavtalen kan beskattes i den annen stat.

Norge har inntatt et såkalt progresjonsforbehold i de avtaler som bygger på fordelingsmetoden, bortsett fra i skatteavtalen med Malaysia. FIN har gitt anvisning på at progresjonsforbeholdet skal anvendes på lønnsinntekt, se nedenfor.

2.2 Særlig om lønnsinntekt

I skatteavtaler som anvender fordelingsmetoden som hovedmetode for å unngå dobbeltbeskatning, skal progresjonsforbeholdet anvendes på lønnsinntekt. Dette skal skje ved at man anvender den alternative fordelingsmetoden på lønnsinntekt som er unntatt norsk beskatning, se FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav a nr. 2. Lønnsinntekt som kan beskattes i utlandet, skal da medregnes i beskatningsgrunnlaget, men den beregnede skatten skal settes ned med et beløp som tilsvarer den forholdsmessige del av skatten som faller på utenlandsinntekten.

Av de skatteavtaler som anvender fordelingsmetoden på lønnsinntekt i privat tjeneste, er det bare avtalen med Malaysia som ikke inneholder noe progresjonsforbehold. (Fordelingsmetoden gjelder bare lønnsinntekt som er beskattet i Malaysia.) I noen avtaler gjelder progresjonsforbeholdet for lønn i offentlig tjeneste, se bl.a. skatteavtalen med Spania art. 24 b), Storbritannia art. 28 nr. 2 b).

2.3 Subsidiær beskatningsrett

Hvis den stat som etter avtalen er tillagt beskatningsretten på et område ikke benytter seg av denne retten, vil den andre staten som hovedregel ikke ha rett til å beskatte inntekten, selv om internrettslig hjemmel foreligger.

Om et tilfelle som gjaldt skatteavtalen med USA og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i et amerikansk selskap, jf. sktl. § 9-4 nr. 1 og 2, se HRD i Utv. 2011/1087 (Rt. 2011/755 (Kistefos). Høyesterett kom til at USA etter skatteavtalen hadde rett til å beskatte en aksjegevinst. Skatteavtalen kunne ikke forstås slik at manglende intern beskatningshjemmel i USA medførte at Norge fikk beskatningsretten. En etterfølgende korrespondanse mellom amerikanske og norske myndigheter medførte heller ikke at avtalen kunne forstås slik.

I noen skatteavtaler er det imidlertid særskilte bestemmelser om subsidiær beskatningsrett, se blant annet i NSA art. 26 nr. 2 og 3, samt i skatteavtalene med Storbritannia art. 33 nr. 1 og Tyskland art. 15 nr. 3.

NSA inneholder i art. 26 nr. 2 en generell regel om subsidiær beskatningsrett. Denne regel gir bostedsstaten adgang til å beskatte inntekter og formue som etter avtalen er tillagt den annen stat, når denne staten på grunn av sin lovgivning ikke tar opp inntekten eller formuen til beskatning. NSA art. 26 nr. 3 inneholder en særregel om subsidiær beskatningsrett for situasjoner der beskatningsretten til visse inntekter etter avtalen er lagt til bostedsstaten, og denne ikke har internrettslig hjemmel til å beskatte.

3 Den alternative fordelingsmetoden

3.1 Generelt

I nyere skatteavtaler anvender Norge kreditmetoden som hovedmetode for å unngå dobbeltbeskatning. For inntekt som etter skatteavtalen «bare skal kunne» beskattes i det andre landet, anvender Norge enten fordelingsmetoden eller den alternative fordelingsmetoden. I noen skatteavtaler er det gitt direkte anvisning på at den alternative fordelingsmetoden skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning på inntekt som «bare skal kunne» beskattes i det andre landet, f.eks. NSA art. 25 nr. 5 b) og c).

Dette gjelder for personer som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett og vedkommende skatteavtale. Metoden innebærer at Norge medregner inntekten i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av den norske skatten som faller på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Etter NSA omfattes lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land av den alternative fordelingsmetoden, jf. NSA art. 15 nr. 1, art. 21 nr. 7 a) og art. 19 nr. 1.

I forhold til de øvrige skatteavtaler omfatter metoden bare inntekter som etter skatteavtalenes bestemmelser bare kan beskattes i den annen stat.

Den alternative fordelingsmetoden skal etter FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav a nr. 2 også anvendes på lønnsinntekt som er unntatt fra beskatning i Norge når inntekten omfattes av et progresjonsforbehold i en skatteavtale eller en annen folkerettslig overenskomst, jf. skatteavtalen med Spania art. 24 b).

Ved beregning av det beløp skatten skal settes ned med, må inntekter og kostnader enten tilordnes inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden fra det annet land eller den øvrige inntekten. Alle inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal ses under ett ved denne beregningen selv om de har kilde i forskjellige land.

Deretter skjer det en skatteberegning etter norske satser på samlet skattepliktig inntekt og inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Skatten fordeles så forholdsmessig på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og den øvrige inntekten. Skatten skal settes ned med det beløp som faller på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Se FSFIN § 16-29-21.

3.2 Tilordning av inntekter og kostnader ved beregning av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

3.2.1 Generelt

Ved beregning av det beløp inntektsskatten skal settes ned med, må all inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og tilhørende kostnader tilordnes utlandet, se FSFIN § 16-29-22. (I det følgende brukes NSA som eksempel.) Skattyter skal foreta en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre nordiske land i skjemaet «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» (RF-1150). Personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler.

3.2.2 Tilordning av inntekt

Lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet, jf. FSFIN § 16-29-22 første ledd første punktum. Skattepliktige inntekter som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden tilordnes den norske inntekten.

3.2.3 Tilordning av fradragsposter som har direkte tilknytning til inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetode

Kostnader som kan direkte tilordnes lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet, se FSFIN § 16-29-22 første ledd annet punktum.

Fradragsposter som er direkte knyttet til inntekt både i Norge og i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel.

For andre fradragsposter vedrørende lønnsinntekt enn minstefradrag og personfradrag, må det vurderes konkret om de knytter seg til inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, øvrige lønnsinntekter eller den totale lønnsinntekten. Dette gjelder bl.a. følgende fradragsposter

- faktiske kostnader (i stedet for minstefradrag)
- fradrag for arbeidsreiser
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenestepensjonsforsikring, og
- fagforeningskontingent

Fremførbart underskudd og tap ved aksjesalg skal normalt i sin helhet tilordnes den norske inntekten.

Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere skal fordeles forholdsmessig mellom lønn i annet nordisk land og lønn i Norge.

3.2.4 Gjeldsrenter og andelshavers kostnader i boligselskap

Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge, jf. sktl. § 6-91, skal tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-22 annet ledd. Det samme gjelder andelshavers andel av kostnader i boligselskap etter sktl. § 7-3 femte ledd bokstav b.

For ektefeller tas det utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine selvangivelser, jf. FSFIN § 16-29-22 sjette ledd.

3.2.5 Kostnader utenom gjeldsrenter mv. som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt

Andre kostnader enn gjeldsrenter og andelshavers andel av kostnader i boligselskap som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt, skal tilordnes Norge eller utlandet etter nettoinntektsprinsippet. Fordelingen skal da skje forholdsmessig etter hvor nettoinntekten før fradrag for gjeldsrenter er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd første punktum. Følgende fradragsposter skal alltid tilordnes slik, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd annet punktum

- underholdsbidrag etter sktl. § 6-52
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48, og
- særfradrag etter sktl. § 6-82 og overgangsreglene til § 6-83

Ved fordelingen av kostnader som nevnt i strekpunktene over, skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd tredje punktum.

3.2.6 Minstefradrag

Minstefradraget skal fordeles forholdsmessig etter hvor den inntekt som gir grunnlag for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31, er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 fjerde ledd første punktum.

Ved tilordningen av minstefradraget skal inntekt av arbeid som oppebæres fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 fjerde ledd annet punktum.

3.2.7 Personfradrag

Personfradrag, jf. sktl. § 15-4, skal fordeles forholdsmessig mellom Norge og utlandet, på grunnlag av den nettoinntekt som fremkommer i hvert land etter at samtlige inntekter og kostnader er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 femte ledd første punktum.

Ved tilordningen skal inntekt av arbeid som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 femte ledd annet punktum.

3.2.8 Særlig om ektefeller

Ektefeller som lignes særskilt eller sammen med fordeling av skatt skal ses hver for seg ved fastsettingen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, jf. FSFIN § 16-29-22 sjette ledd.

3.3 Fastsetting av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

Ved den alternative fordelingsmetoden utnyttes progresjonseffekten av inntekten fra utlandet, men det utlignes ingen skatt på denne inntekten. Lønnsinntekten tas således med i beskatningsgrunnlaget i Norge, men den beregnede norske skatten nedsettes med det beløp som forholdsmessig faller på den utenlandske inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Det er beregnet norsk skatt på henholdsvis personinntekt (toppskatt) og alminnelig inntekt før skattetillegg og før skattefradrag som skal fordeles. Skattyters fradrag for f.eks. BSU og kreditfradrag for utenlandsk skatt skal gis i sin helhet i den skatt som er utlignet etter anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden.

Nedsettelsen av skatt med det beregnede beløp skal skje uavhengig av om dette beløp er høyere eller lavere enn den utenlandske skatten på inntekten.

3.4 Fastsetting av trygdeavgift på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

Ligningsmyndighetene skal som utgangspunkt fastsette trygdeavgift etter de vanlige reglene på personinntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden med mindre det er dokumentert at skattyter ikke er omfattet av norsk trygdelovgivning, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 2.4.

3.5 Eksempel på bruk av den alternative fordelingsmetoden

Kari er enslig skattyter bosatt i Norge. Hun har hatt kr 600 000 i lønn fra dansk arbeidsgiver for arbeid utført i Danmark. Lønn fra norsk arbeidsgiver utgjør kr 50 000. Hun har hatt merkostnader på kr 10 000 ved arbeidsoppholdet i Danmark. Øvrige poster er renteinntekter kr 12 000, rentefradrag kr 20 000 og gaver til frivillige organisasjoner kr 12 000. For 2015 beregnes grunnlaget for alternativ fordelingsfradrag slik:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

	Norge	*Danmark (RF-1150)*	*Global*
Lønn	*50 000*	*600 000*	*650 000*
Renteinntekt	*12 000*		*12 000*
Minstefradrag	*6 850*	*82 200*	*89 050*
Merkostnader DK		*10 000*	*10 000*
Korrigert nettoinntekt	*55 150*	*507 800*	*562 950*
Rentefradrag	*20 000*		*20 000*
Gaver til frivillige org.	*1 176*	*10 824*	*12 000*
Grunnlag beregning av inntektsskatt	*33 974*	*496 976*	*530 950*

Mer enn 90 % av lønnen er fra et annet EØS-land. Fradragene tilordnes Norge og utlandet slik:

Minstefradrag fordeles forholdsmessig i forhold til lønnsinntektene, fordi > 90 % av lønnsinntekten er fra et annet EØS-land, jf. FSFIN § 16-29-22 fjerde ledd.

Merkostnadene tilordnes Danmark, jf. FSFIN § 16-29-22 første ledd.

Rentefradrag tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-22 annet ledd.

Gaver til frivillige organisasjoner fordeles alltid i forhold til korrigerte nettoinntekter, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd første punktum.

Det er skatt på alminnelig inntekt og toppskatt som skal settes ned. Trygdeavgift omfattes ikke av disse reglene. Personfradraget fordeles forholdsmessig, jf. FSFIN § 16-29-22 femte ledd annet punktum. Toppskatt og skatt på alminnelig inntekt beregnes og fordeles slik:

Toppskatt	*(650 000 – 550 550) x 9 %*	*= 8 951*
Skatt alminnelig inntekt	*(530 950 – 50 400) x 27 %*	*= 129 749*

Andel toppskatt Danmark:	*8 951 x 600 000/650 000*	*= 8 262*
Andel skatt alminnelig inntekt Danmark:	*129 749 x 496 976/530 950*	*= 121 447*
Alternativt fordelingsfradrag (fradrag i norsk skatt)		*= 129 709*

3.6 Skattyter som også har inntekt som omfattes av kreditmetoden

For skattyter som både har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og inntekt som omfattes av reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i fremmed stat (kreditmetoden), må det først foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner det maksimale kreditfradraget, se FSFIN § 16-29-20 annet ledd. Ved beregningen av det beløp skatten skal settes ned med, skal all skattepliktig inntekt som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden, anses som norsk inntekt. Det vil si at også inntekt som omfattes av kreditmetoden skal anses som norsk inntekt ved denne beregningen.

3.7 Valutakurs

Beløp i fremmed valuta omregnes etter kursen på transaksjonstidspunktet eller etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 16-29-24 første ledd.

Kan skattyter dokumentere at en vesentlig del av inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn kursen på transaksjonstidspunktet, kan ligningsmyndighetene samtykke i at det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-24 annet ledd.

Valutakursene er tilgjengelig på www.norges-bank.no.

3.8 Skjema

Skattyter må foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre nordiske land på et eget skjema «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» (RF-1150). Skjemaet er pliktig vedlegg til selvangivelsen når skattyter har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Personer som både har inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og av kreditmetoden må fylle ut både RF-1150 og skjemaet «Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kreditfradrag» (RF-1147).

3.9 Endring av ligning

Blir skattyterens norske ligning endret, må eventuell skattenedsettelse omberegnes.

4 Kreditmetoden, allment

4.1 Generelt

4.1.1 Intern rett

De alminnelige kreditbestemmelser er inntatt i sktl. § 16-20 til § 16-29 og FSFIN § 16-29.

Det finnes også internrettslige regler i sktl. § 16-30 flg. om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet på mottatt skattepliktig utbytte fra utenlandsk datterselskap, se pkt. 5.

4.1.2 Skatteavtale

Bestemmelsene i sktl. § 16-20 til § 16-26 gjelder også når retten til kreditfradrag følger av en skatteavtale, se sktl. § 16-27. Dersom skatteavtalen inneholder uttrykkelige bestemmelser om hvordan kreditfradraget skal fastsettes, skal disse gå foran.

4.2 Hvem kan kreve fradrag i skatt

4.2.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge

Kreditreglene kommer kun til anvendelse for personer skattepliktig som bosatt og selskaper hjemmehørende i Norge, se sktl. § 16-20 første ledd. Om hvor en skattyter anses skattepliktig som bosatt/hjemmehørende, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

I tilfeller hvor en person anses skattepliktig som bosatt både i Norge og i et annet land etter disse landenes interne rett, oppstår det særlige problemer. Det samme kan være tilfelle for selskaper. Har Norge skatteavtale med den annen stat, kan det bare gis kreditfradrag i Norge dersom skattyteren etter avtalen skal anses som skattemessig bosatt/hjemmehørende her. Skattyter kan ikke velge å se bort fra skatteavtalen, dersom den har regler om hvor skattyter skal anses å være bosatt/hjemmehørende.

4.2.2 Utenlandsk selskap som deltakerlignes i Norge

Som hovedregel er det et vilkår for kreditfradrag at den utenlandske skatten er utlignet på det skattesubjekt som krever fradraget. Det kan også gis kreditfradrag for skatt som er ilignet et utenlandsk selskap når selskapet deltakerlignes i Norge.

Skattytere som er deltakere i deltakerlignede selskaper (sktl. § 10-40 flg.), og NOKUS selskaper (sktl. § 10-60 flg.), kan kreve kreditfradrag i Norge for sin forholdsmessige del av den skatt som selskapet har betalt i den stat det er hjemmehørende og i tredjeland, se sktl. § 16-20 annet ledd.

Om beregningen av maksimalt kreditfradrag for deltakere i deltakerlignede selskaper og i NOKUS-selskaper, se pkt. 4.10.3.

4.2.3 Utenlandsk selskap med fast driftssted i Norge

Et selskap hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge, kan i visse tilfeller kreve kreditfradrag i Norge hvis skatteavtalen har en særskilt ikke-diskrimineringsbestemmelse.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.3 Hvilke norske skatter det kan kreves fradrag i

Utenlandsk inntektsskatt kan bare krediteres mot norsk inntektsskatt, se sktl. § 16-21 første ledd siste punktum. Kreditfradraget kan gis i skatt på alminnelig inntekt og toppskatt. Det kan ikke gis kreditfradrag i trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og indirekte skatter og avgifter. Det kan ikke gis kreditfradrag i tilleggsskatt og forsinkelsesavgift.

Utenlandsk formuesskatt kan bare krediteres mot norsk formuesskatt, se sktl. § 16-21 annet ledd siste punktum. Det kan ikke gis kreditfradrag i eiendomsskatt.

Når det gis kreditfradrag med hjemmel i skatteavtale, kan kreditfradraget bare gis i de skatter som er omfattet av avtalen.

4.4 Inntekten eller formuen må være tatt med ved beskatningen i Norge

Det er et vilkår for kreditfradrag at den aktuelle inntekten er tatt med ved beskatningen i Norge, jf. sktl. § 16-20 første ledd. Det kan ikke gis fradrag for utenlandsk skatt av formue eller inntekt som i skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge etter fordelingsmetoden eller den alternative fordelingsmetoden.

Aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden skal bare inntektsføres med 3 % i Norge, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd og emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.6. Denne inntektsføringen har til formål å tilbakeføre en del av kostnadene som aksjonæren har fått fradrag for ved ligningen. Denne inntektsføringen gir ikke rett til kreditfradrag, jf. sktl. § 16-20 første ledd tredje punktum og sktl. § 16-30 åttende ledd. Se nærmere Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044.

4.5 Utenlandske skatter det kan kreves fradrag for

Det kan gis kreditfradrag for utenlandsk skatt dersom den utenlandske skatten

- er en direkte skatt, dvs. utenlandsk inntektsskatt, formuesskatt eller tilsvarende skatt
- er utlignet på formue eller inntekt med kilde i vedkommende stat
- ikke overstiger det beregnede maksimale kreditfradraget, se pkt. 4.8, pkt. 4.9 og pkt. 4.10
- ikke overstiger den skatt som kildestaten kan kreve i henhold til skatteavtale, se pkt. 4.7
- er endelig fastsatt, dvs. at ordinær ligning i utlandet foreligger, og
- er betalt

Om krav til dokumentasjon, se pkt. 4.21.

Det gis ikke kreditfradrag for avgift, gebyr eller skatt som har karakter av straff (tilsvarende norsk tilleggsskatt og forsinkelsesavgift).

Det gis ikke kreditfradrag for avgifter og andre typer indirekte skatter. Avgjørende for om betalingen i utlandet skal anses som en skatt, er om den er utlignet direkte på inntekt eller formue etter beskatningsmessige prinsipper. I tvilstilfelle vil det være et avgjørende moment at beløpet er beregnet av en inntektsstrøm. Det vil i slike tilfelle være naturlig å legge norske kriterier for begrepet skatt til grunn. FIN har en begrenset adgang til å samtykke i at innbetaling i utlandet skal anses som en skatt som gir rett til kreditfradrag, se sktl. § 16-26.

Følgende utenlandske skatter gir ikke rett til kreditfradrag (listen er ikke uttømmende)

- Fastighetsskatt (Sverige)
- Ejendomsværdiskat (Danmark)
- Council Tax (Storbritannia)
- Taxe Foncière (Frankrike)
- Taxe d'habitation (Frankrike)
- Taxe Professionelle (Frankrike)
- Impuesto Bienes Inmuebles (IBI) (Spania)
- For personer som er ansatt i EU-kommisjonen skal det ikke gis kreditfradrag i Norge for den internskatten som er betalt til EU etter EUs Protocol on the Privileges and Immunities of the European Communities artikkel 12 (tidligere art. 13).

4.6 Tilordning av utenlandsk skatt til riktig inntektsår

4.6.1 Generelt

Skatt utlignet i en fremmed stat må tilordnes et bestemt inntektsår. Denne tilordningen må skje iht. de relevante utenlandske skattebestemmelser, se sktl. § 16-21 fjerde ledd. Om fremføring av kreditfradrag til senere år, se pkt. 4.16.

4.6.2 Avvikende inntektsår

Enkelte stater benytter et inntektsår som avviker fra kalenderåret. I disse tilfellene må den utenlandske skatten fordeles i forhold til den inntekt som faller innenfor hvert av de norske inntektsårene. Det er bare den del av den utenlandske skatten innenfor den enkelte kategori som refererer seg til det aktuelle norske inntektsåret som skal tilordnes det året, se FSFIN § 16-29-3. Om tilordning av utenlandsinntekt til forskjellige kategorier inntekt, se pkt. 4.10.1.

4.6.3 Tidfestingsforskjeller

Inntektsposter og/eller fradragsposter som tidfestes i forskjellige år i Norge og i utlandet, fører til at nettoinntektene ikke kommer til beskatning i samme inntektsår. Dette kan f.eks. gjelde gevinst ved salg av aksjer hvor skattleggingen i Norge skjer i realisasjonsåret mens gevinsten skattlegges etter kontantprinsippet i utlandet i et senere inntektsår. Den utenlandske skatten kan i et slikt tilfelle kreves fradratt i norsk skatt det året inntekten skattlegges i utlandet. Skatt som ikke kommer til fradrag dette året kan fremføres til fradrag i et senere år etter reglene i sktl. § 16-22, se pkt. 4.16.

4.7 Utenlandsk skatt ilagt i strid med skatteavtalen

Det kan ikke kreves fradrag for utenlandsk skatt som er ilagt i strid med en skatteavtale, se sktl. § 16-27 annet punktum. Skattyter må klage på ligningen i utlandet og eventuelt reise en dobbeltbeskatningssak.

Når det gjelder kildeskatt på utbytte, renter eller royalty er kreditfradraget begrenset til den skatt som den utenlandske kildestaten kan kreve iht. skatteavtalen. Dersom den kildeskatt som er trukket i utlandet, overstiger den skatt som kan kreves etter skatteavtalen, må skattyter søke refusjon av den overskytende skatten i utbetalingsstaten. Skattyter kan ikke velge å få kreditfradrag i Norge for hele den utenlandske kildeskatten i stedet for å søke refusjon. Om skatteavtalens sats for kildeskatt på aksjeutbytte fra utlandet, se pkt. 7.

4.8 Maksimalt kreditfradrag – generelt

4.8.1 Generelt

Sktl. § 16-21 første og annet ledd har regler som begrenser størrelsen på kreditfradraget. Kreditfradraget er begrenset til det laveste beløpet av faktisk betalt utenlandsk skatt og beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten/utenlandsformuen (beregnet maksimalt kreditfradrag). Det maksimale kreditfradraget må beregnes atskilt for henholdsvis formuesskatten og inntektsskatten.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag for formuesskatt, skal den samlede formue som er fastsatt ved ligningen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge. Ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for inntektsskatt, skal fordelingen mellom Norge og utlandet skje i forhold til to inntektskategorier, jf. pkt. 4.10.1. Skattyter skal foreta fordelingen i skjemaene «Fradrag for skatt betalt i utlandet av selskap – kreditfradrag» (RF-1145) og «Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kreditfradrag» (RF-1147) som er pliktig vedlegg til selvangivelsen når kreditfradrag kreves. Når det kreves kreditfradrag for betalt skatt på inntekt fra virksomhet i utlandet skal skattyter også fylle ut «Næringsinntekt skattlagt i utlandet» (RF-1149).

Formue, personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler. Det er således ikke den formue/inntekt som er fastsatt ved den utenlandske ligning som skal legges til grunn.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, se pkt. 3, skal holdes utenfor globalinntekten ved beregning av det maksimale kreditfradraget. Det samme gjelder inntekt som er unntatt fra beskatning etter fordelingsmetoden, se pkt. 2.

4.8.2 Særlig om ektefeller

Ektefeller som lignes særskilt eller sammen med fordeling av skatten ses hver for seg ved beregning av maksimalt kreditfradrag.

4.9 Maksimalt kreditfradrag – formuesskatt

4.9.1 Generelt

Fradraget for utenlandsk formuesskatt er begrenset til den beregnede norske skatten som etter en forholdsmessig fordeling faller på formuen som er beskattet i utlandet (utenlandsformuen), se sktl. § 16-21 annet ledd. Beregning av maksimalt kreditfradrag skjer under ett for all formue i utlandet (den generelt begrensede kreditmetode). Det kan ikke gis fradrag med større beløp enn det som er betalt i formuesskatt i utlandet.

Som utenlandsformue regnes bare formuesobjekter i utlandet som er beskattet i utlandet og som er tatt med ved ligningen av formue i Norge, se sktl. § 16-21 tredje ledd. Det skal anvendes samme verdi som er brukt ved ligningen i Norge. Resten av den skattepliktige formue, herunder formuesobjekter i utlandet som ikke er skattlagt der, tilordnes den norske formuen.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag må det foretas en forholdsmessig fordeling av den gjeld som er fradragsberettiget i Norge, mellom utenlandsformuen og den norske formuen.

Deretter skal det skje en skatteberegning på hele den skattepliktige formuen. Denne skatten skal fordeles forholdsmessig mellom utenlandsformuen og den norske formuen. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsformuen, som utgjør det beregnede maksimale kreditfradraget.

4.9.2 Beregning av den norske skatten på den totale formuen (globalformuen)

Den totale norske formuesskatt som skal fordeles, settes til:

	Skatt på formue – kommune
+	Skatt på formue – stat
=	Samlet formuesskatt

4.10 Maksimalt kreditfradrag – inntektsskatt

4.10.1 Generelt

Ved beregning av det maksimale kreditfradraget for utenlandsk inntektsskatt skal den samlede alminnelige inntekt og/eller den samlede personinntekt (grunnlag for toppskatt) som innenfor bestemte inntektskategorier er fastsatt ved ligningen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge.

Maksimalt kreditfradrag for utenlandsk inntektsskatt beregnes separat for hver av de to følgende kategorier av utenlandsinntekt, jf. sktl. § 16-21 første ledd

– inntekt ved virksomhet i lavskatteland og inntekt skattlagt etter sktl. § 10-60 flg. om beskatning av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63
– annen utenlandsinntekt

Annen utenlandsinntekt er den mest vanlige inntektskategorien. Fradraget for utenlandsk inntektsskatt er begrenset til den beregnede norske inntektsskatten som etter en forholdsmessig fordeling faller på utenlandsinntekten innenfor hver av de to inntektskategoriene. Ved beregning av det maksimale kreditfradraget må inntekter og kostnader tilordnes enten utenlandsinntekten innenfor den aktuelle inntektskategori eller den norske inntekten. Etterpå foretas det en skatteberegning på den skattepliktige

globalinntekten. Skatten fordeles deretter forholdsmessig på utenlandsinntekten i hver inntektskategori og den norske inntekten. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsinntekten innenfor den aktuelle inntektskategori som utgjør det beregnede maksimale kreditfradrag innenfor denne kategorien.

For skattytere som både har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og inntekt som omfattes av kreditmetoden, må det foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner maksimalt kreditfradrag, jf. FSFIN § 16-29-20 annet ledd. Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal holdes utenfor både globalinntekten og utenlandsinntekten ved beregningen av det maksimale kreditfradraget. Det er den utlignede skatten etter anvendelse av den alternative fordelingsmetoden som skal fordeles forholdsmessig ved beregning av det maksimale kreditfradraget.

Upersonlige skattytere betaler en proporsjonal skatt av alminnelig inntekt med 27 %. Når både utenlandsinntekten og den norske inntekten innenfor den enkelte inntektskategori er positiv, vil det beregnede maksimale kreditfradrag for den enkelte inntektskategori tilsvare 27 % av netto utenlandsinntekt innenfor samme inntektskategori.

For personlige skattytere må det innenfor den enkelte inntektskategori foretas to skatteberegninger, en på personinntekt og en på alminnelig inntekt. Skattebeløpene må tilordnes Norge og utlandet etter størrelsen på personinntekt og alminnelig inntekt i henholdsvis Norge og utlandet innenfor den enkelte kategori. Det beregnede maksimale kreditfradraget innenfor den enkelte kategori tilsvarer summen av den skatt på personinntekt og alminnelig inntekt som er tilordnet utenlandsinntekten.

Mottar norsk morselskap utbytte som skal beskattes i Norge fra utenlandsk datterselskap, kan morselskapet på visse vilkår velge å kreve kreditfradrag etter sktl. § 16-30, se pkt. 5, i stedet for kreditfradrag etter sktl. § 16-20 til § 16-29. I så fall skal utbyttet fra datterselskapet i sin helhet holdes utenfor ved beregningen av kreditfradraget etter § 16-20 til § 16-29, i de tilfeller det også kreves fradrag etter disse bestemmelsene.

4.10.2 Hva anses som utenlandsinntekt

Som utenlandsinntekt, se sktl. § 16-21 første ledd annet punktum, og tredje ledd, regnes bare inntekt

- som har kilde i utlandet, og
- som er rettmessig beskattet i kildestaten, og
- som er tatt med ved ligningen av inntekt i Norge, og
- hvor utenlandsk skatt er helt eller delvis betalt

Utenlandsinntekten innenfor den aktuelle inntektskategori er i prinsippet det samme beløp som er brukt ved ligningen i Norge, dvs. fastsatt etter norske regler. Resten av den samlede inntekt innenfor den enkelte inntektskategori, herunder inntekter i utlandet som ikke er skattlagt der, tilordnes den norske inntekten. Inntekt med kilde i utlandet skal således ikke inngå i utenlandsinntekten hvis den er unntatt fra beskatning i utlandet etter skatteavtale, er skattefri etter utenlandsk rett eller faktisk ikke beskattes i utlandet. En inntekt som ikke er beskattet i utlandet fordi den ikke overstiger bunnfradraget i kildestaten skal likevel inngå i utenlandsinntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. Inntekt som ikke inngår i det norske globalinntektsgrunnlaget (fordi den er unntatt fra norsk beskatning i henhold til den ordinære fordelingsmetoden eller er unntatt fra skatteplikt etter norsk intern rett) inngår heller ikke i utenlandsinntekten, selv om den er beskattet i utlandet.

Spørsmålet om i hvilket land en inntekt har sin kilde må avgjøres etter en konkret vurdering. Kapitalinntekter vil som hovedregel ha sin kilde der betaleren (debitor) er skattepliktig som bosatt eller hjemmehørende. Virksomhetsinntekt vil normalt ha sin kilde der virksomheten utøves. Lønn vil ha sin kilde i den stat arbeidet er utført, uansett fra hvem og hvor lønnen utbetales.

Inntekt som er skattepliktig etter tre-prosentregelen i fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd, inngår ikke i utenlandsinntekten se, Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7.

Inntekt av arbeid om bord på norske skip i utenriksfart anses ikke å ha kilde i utlandet, jf. sktl. § 16-23 første ledd.

4.10.3 Deltakere i deltakerlignede utenlandske selskaper og i NOKUS-selskaper

Deltakere i deltakerlignede utenlandske selskaper og i NOKUS-selskaper kan kreve fradrag for en forholdsmessig andel av den skatt som selskapet har betalt i den stat selskapet er hjemmehørende og i tredjeland, jf. sktl. § 16-20 annet ledd. Kreditfradrag for skatt betalt i tredjeland vil være aktuelt hvor selskapet selskapslignes i hjemlandet, og beskattes for inntekt fra et tredjeland. Det samme gjelder hvis selskapet i hjemlandet beskattes for inntekt opptjent i Norge, og denne inntekten medregnes ved den norske ligningen av de norske deltakerne.

Kreditfradrag for skatt betalt til tredjeland skal ikke gis med et større beløp enn det Norge ville vært forpliktet til å gi fradrag for ved direkte anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og vedkommende tredjeland, jf. sktl. § 16-20 annet ledd annet punktum. Ved fastsetting av kreditfradraget må en da se hen til hvilke begrensninger skatteavtalen med tredjeland stiller opp mht. beskatningen av den aktuelle inntekten. Gjelder det for eksempel en royaltyinntekt og skatteavtalen mellom Norge og tredjeland begrenser tredjelands rett til å ilegge 5 % skatt på royalty til en person bosatt i Norge, skal det bare gis kreditfradrag for dette beløpet.

Deltakere i deltakerlignede selskaper og i NOKUS-selskaper kan også kreve kreditfradrag for kildeskatt på utbytte som deltakeren er ilagt i det landet selskapet er hjemmehørende, jf. sktl. § 16-20 tredje ledd. Dette gjelder selv om utbyttet ikke er skattepliktig hos aksjonæren. Dersom Norge har skatteavtale med vedkommende land, gis det ikke fradrag med et større beløp enn det Norge er forpliktet til å gi fradrag for i henhold til skatteavtalen, jf. sktl. § 16-27 annet punktum og pkt. 4.7. Kildeskatt på utbytte fra et NOKUS-selskap skal henføres til kategorien «inntekt fra lavskatteland».

4.10.4 Tilordning av inntekter – generelt

Tilordning av inntektsposter til utenlandsinntekt skal skje etter den direkte tilordningsmetode. I dette ligger at inntekt tilordnes utenlandsinntekten (kilde i utlandet) innenfor den aktuelle inntektskategori eller den norske inntekten etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret, se FSFIN § 16-29-4 første ledd.

Foreligger det skatteavtale, vil denne normalt gi anvisning på hvordan inntektene skal fordeles mellom landene til beskatning. Denne fordeling vil som utgangspunkt også gjelde ved beregning av det maksimale kreditfradrag.

4.10.5 Tilordning av inntekt – mottatt konsernbidrag

Tilordningen av mottatt konsernbidrag skal skje på samme måte som fradragsberettiget konsernbidrag tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet, se FSFIN § 16-29-4 femte ledd tredje punktum og pkt. 4.10.13.

4.10.6 Tilordning av inntekt – aksjeutbytte

For personlige skattytere som har krav på fradrag for skjerming i mottatt aksjeutbytte, skal brutto utbytte inngå i utenlandsinntekten. Skattyter kan kreve kreditfradrag for hele den kildeskatten som er betalt i utlandet (innenfor satsene i skatteavtalene).

For at en inntekt med kilde i utlandet skal medregnes i utenlandsinntekten etter sktl. § 16-21 er det et vilkår at inntekten inngår i skattyters samlede inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge jf. sktl. § 16-21 tredje ledd. Når mottatt utbytte er unntatt fra beskatning i Norge etter sktl. § 2-38, skal aksjeutbyttet ikke inngå i utenlandsinntekten.

4.10.7 Tilordning av fradragsposter – generelt

Fradragsberettigede kostnader skal ved beregningen av det maksimale kreditfradraget som hovedregel tilordnes utlandet, ev. fordelt på inntektskategorier, eller Norge etter hvor kostnaden rettmessig er pådratt, jf. FSFIN § 16-29-4 første ledd. Kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, skal som hovedregel tilordnes utlandet (ev. fordelt på inntektskategori), eller Norge forholdsmessig etter hvor nettoinntekten er fordelt, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd. Nærmere om disse hovedprinsippene og om unntak fra disse, se nedenfor.

4.10.8 Fradragsposter som har direkte tilknytning til inntekt i utlandet og/eller i Norge

Fradragsposter som er direkte knyttet til utenlandsinntekten innenfor den aktuelle inntektskategori, skal i utgangspunktet tilordnes etter den direkte tilordningsmetode, se FSFIN § 16-29-4 første ledd. I dette ligger at kostnader som er direkte knyttet til utenlandsinntekten, skal trekkes fra denne inntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. Foreligger det skatteavtale, kan denne ha bestemmelser om fordeling av fradragsposter. Disse må da legges til grunn ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

Fradragsposter som er direkte knyttet til inntekt både i utlandet og i Norge, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel. Fradragsposter som er direkte knyttet til begge inntektskategoriene, skal fordeles forholdsmessig mellom inntektskategoriene. Det må vurderes konkret om en fradragspost knytter seg til den enkelte kategori av utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale inntekten.

For skattytere som har lønnsinntekt som inngår i utenlandsinntekten og annen lønnsinntekt, må det vurderes konkret om fradragspostene knytter seg til utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale inntekten. For lønnstakere gjelder dette bl.a. følgende fradragsposter

- faktiske kostnader (i stedet for minstefradrag)
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenestepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

Fremførbart underskudd som ikke er knyttet til virksomhet, skal normalt i sin helhet tilordnes den norske inntekten.

Fradragsberettiget tap ved salg av aksjer skal tilordnes på samme måte som en tilsvarende gevinst.

Driftskostnader i virksomhet skal fordeles etter den direkte tilordningsmetode. For driftsmiddel som er brukt både i Norge og i utlandet, må avskrivningene fordeles etter hvor inntekten knyttet til driftsmidlet anses oppebåret. Fremførbare underskudd i virksomhet skal tilordnes Norge eller utlandet avhengig av hvor underskuddet i sin tid rettmessig oppstod.

4.10.9 Fradragsposter som ikke direkte kan knyttes til en bestemt inntekt

Er det ikke mulig å finne ut hvor en kostnad rettmessig skal tilordnes, skal kostnaden tilordnes Norge eller utlandet, ev. fordelt på inntektskategoriene, etter nettoinntektsprinsippet, dvs. en forholdsmessig fordeling etter hvor nettoinntekten etter fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte, er tilordnet, se FSFIN § 16-29-4 tredje ledd.

Følgende fradragsposter skal alltid tilordnes slik, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd annet punktum

- bidrag til forskning etter sktl. § 6-42
- underholdsbidrag etter sktl. § 6-52
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48, og
- særfradrag etter sktl. § 6-82

Ved fordelingen av kostnader som nevnt i annet, tredje og fjerde strekpunkt ovenfor, skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd tredje punktum.

Andre kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, kan unntaksvis fordeles etter en annen fordelingsnøkkel enn nettoinntektsprinsippet, jf. FSFIN § 16-29-4 fjerde ledd. Skattyteren må da dokumentere at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i samsvar med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper samt at fordelingsnøkkelen anvendes konsekvent.

4.10.10 Gjeldsrenter

Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge, skal i utgangspunktet tilordnes Norge eller utlandet fordelt på inntektskategoriene i sktl. § 16-21 første ledd bokstav a og b, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte, er tilordnet (nettoinntektsprinsippet), jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd.

Skattyter som driver virksomhet i annen EØS-stat kan likevel tilordne gjeldsrenter etter hovedregelen i FSFIN § 16-29-4 første ledd, dersom skattyter godtgjør at 90 % eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge. Dersom 90 % eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge, skal gjeldsrentene tilordnes i tråd med prinsippene i FSFIN § 16-29-4 annet ledd. Se pkt. 4.10.7.

Andelshavers andel av kostnader i boligselskap, jf. sktl. § 7-3 femte ledd bokstav b, skal fordeles på samme måte som gjeldsrenter, jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd tredje punktum.

Inntekt av arbeid eller pensjon i utlandet skal likestilles med norsk inntekt ved fastsettingen av nettoinntekten som gjeldsrentene skal tilordnes etter.

For ektefeller skal det ved beregningen av maksimalt kreditfradrag tas utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine selvangivelser.

Mottatt konsernbidrag påvirker ikke den nettoinntekten som er grunnlag for fordelingen av gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. (Mottatt konsernbidrag er ikke en inntektspost som tilordnes direkte etter FSFIN § 16-29-4 første ledd.)

4.10.11 Minstefradrag

Minstefradrag vil være aktuelt for inntektskategorien «annen utenlandsinntekt». minstefradraget skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor den inntekt som gir grunnlag for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31, er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-4 sjette ledd.

Ved tilordningen av minstefradraget skal inntekt i form av arbeid eller pensjon som oppebæres fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder likevel ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-4 sjette ledd annet punktum.

4.10.12 Personfradrag

Personfradrag, jf. sktl. § 15-4, tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene, eller Norge på grunnlag av hvor nettoinntekten etter fradrag for samtlige kostnader er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-4 syvende ledd.

Ved tilordningen skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder likevel ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-4 syvende ledd annet punktum.

4.10.13 Fradragsberettiget konsernbidrag

Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge, så langt selskapet har nettoinntekt tilordnet Norge, etter at alle øvrige inntekter og kostnader er tilordnet. Avgitt konsernbidrag ut over dette tilordnes utlandet, fordelt på de aktuelle inntektskategoriene. Se FSFIN § 16-29-4 femte ledd.

4.11 Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten), etterskuddspliktige

Den totale norske skatt for etterskuddspliktige som skal fordeles er fellesskatt til staten før fradrag i skatt for fremførbar godtgjørelse på aksjeutbytte (etter overgangsregel i endringslov 10. desember 2004 nr. 77) og skattefradrag etter sktl. § 16-40 (SkatteFUNN).

4.12 Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten), forskuddspliktige

Den totale norske skatt på alminnelig inntekt som skal fordeles settes til:

Inntektsskatt til kommune og fylke (eventuelt til staten)

\+ Fellesskatt

\- eventuell beregnet skattenedsettelse i kommune-/fylkesskatt og fellesskatt etter den alternative fordelingsmetoden

\+ skattetillegg for brutt BSU

\- andel av skattebegrensning etter sktl. § 17-1

\- andel av skattereduksjon som følge av de særskilte reglene for Finnmark og Nord-Troms

\- andel av skattefradrag for BSU

= samlet skatt på alminnelig inntekt

Den totale norske skatt på personinntekt som skal fordeles, settes til:

Toppskatt

\- eventuell beregnet skattenedsettelse i toppskatt etter den alternative fordelingsmetoden

\- andel av skattereduksjon som følge av de særskilte reglene for Finnmark og Nord-Troms

\- andel av skattefradrag for BSU

= samlet skatt på personinntekt

Ved beregningen av den norske skatten på den totale inntekten tas det ikke hensyn til fradrag i skatt for fremførbar godtgjørelse på aksjeutbytte (etter overgangsregel i endringslov 10. desember 2004 nr. 77) og skattefradrag etter sktl. § 16-40 (Skatte-FUNN). Det tas heller ikke hensyn til skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 ved beregning av den norske skatten på den totale inntekten, annet enn de tilfeller der mer enn 90 % av skattyters arbeids-, virksomhets- eller pensjonsinntekt oppebæres fra en annen EØS-stat.

4.13 Fastsetting av trygdeavgift på inntekt som omfattes av kreditmetoden

Ligningsmyndighetene skal fastsette trygdeavgift etter de vanlige reglene på personinntekt som omfattes av kreditmetoden med mindre det er dokumentert at skattyter ikke er omfattet av norsk trygdelovgivning, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 2.4.

4.14 Eksempel på bruk av kreditmetoden

Anne har hatt kr 450 000 i lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført i Storbritannia. Hennes lønn for arbeid for samme arbeidsgiver utført i Norge utgjør kr 200 000. Fagforeningskontingent utgjør kr 3 850. Hun har ikke merkostnader ved å bo utenfor hjemmet. Øvrige poster er renteinntekter kr 12 000, rentefradrag kr 20 000 og gaver til frivillige organisasjoner kr 12 000. Hun har betalt kr 90 000 i skatt i Storbritannia. Maksimalt kreditfradrag for 2015 beregnes slik:

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

		Norge	*Storbritannia (RF-1147)*	*Global*
	Lønn	*200 000*	*450 000*	*650 000*
+	*Renteinntekt*	*12 000*		*12 000*
-	*Minstefradrag*	*89 050*	*0*	*89 050*
-	*Fagforeningskontingent*	*1 185*	*2 665*	*3 850*
	Korrigert nettoinntekt	*121 765*	*447 335*	*569 100*
-	*Rentefradrag*	*20 000*		*20 000*
-	*Gaver til frivillige org.*	*2 568*	*9 432*	*12 000*
	Grunnlag beregning av inntektsskatt	*99 197*	*437 903*	*537 100*

Lønnsinntekten fra Storbritannia er mindre enn 90 % av total lønnsinntekt og likestilles med norsk inntekt. Fradragene tilordnes Norge og utlandet slik:

Minstefradrag tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 sjette ledd annet punktum.

Fagforeningskontingent fordeles forholdsmessig mellom lønnsinntektene, jf. FSFIN § 16-29-4 første ledd.

Rentefradrag tilordnes Norge jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd annet punktum.

Gaver til frivillige organisasjoner fordeles alltid i forhold til korrigerte nettoinntekter, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd første punktum.

Ved skatteberegningen skal personfradraget tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 syvende ledd annet punktum. Det gir følgende beregning av maksimalt kreditfradrag:

Toppskatt:	*(650 000 – 550 550) x 9 %*	*= 8 951*
Skatt alminnelig inntekt:	*(537 100 – 50 400) x 27 %*	*= 131 409*

Andel toppskatt Storbritannia:	*8 951 x 450 000/650 000*	*= 6 197*
Andel skatt alminnelig inntekt Storbritannia:	*437 903 x 27 %*	*= 118 234*
Maksimalt beregnet kreditfradrag		*= 124 431*

Det beregnede maksimale kreditfradraget overstiger faktisk betalt skatt i Storbritannia. Kreditfradraget må derfor begrenses til faktisk betalt skatt kr 90 000, jf. sktl. § 16-21 første ledd annet punktum.

4.15 Overføring av ubenyttet kreditfradrag mellom ektefeller

Ubenyttet kreditfradrag innenfor rammen av årets maksimale kreditfradrag hos en ektefelle, overføres til den andre ektefelle.

4.16 Fremføring av kreditfradrag

Utenlandsk skatt innenfor den enkelte inntektskategori som ikke kommer til fradrag ved skatteoppgjøret i det inntektsår retten til kreditfradrag oppstår, kan fremføres til fradrag i skatt i inntil fem påfølgende år, innenfor den samme inntektskategori, jf. sktl. § 16-22 første ledd. Kreditfradraget kan fremføres uavhengig av hva som er årsaken til at det ikke kan utnyttes det år det oppstår. Fremføringsretten gjelder for eksempel både når den manglende utnyttelse skyldes underskudd i globalinntekten og når den skyldes ulike tidfestingsregler i Norge og i utlandet. Fradraget i fremføringsåret for den enkelte inntektskategori er begrenset til det maksimale kreditfradraget innenfor den samme inntektskategorien dette året, jf. sktl. § 16-22 første ledd siste punktum. Det vil i denne sammenheng si norsk skatt av utenlandsinntekten for dette året. Se nærmere under

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

pkt. 4.17. Årets kreditfradrag skal fradras før fremført ubenyttet kreditfradrag kan avregnes mot norsk skatt, jf. sktl. § 16-22 første ledd tredje punktum og SKD 1. april 2011 i Utv. 2011/615. Skatt betalt i utlandet et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for skatt betalt i utlandet i et senere år, jf. sktl. § 16-22 første ledd annet punktum. Det innebærer at dersom det er kreditfradrag til fremføring (skatt betalt i utlandet) som relaterer seg til flere foregående år, skal fremført kreditfradrag fra et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for fremført kredit (skatt betalt i utlandet) fra et senere år.

4.17 Tilbakeføring av kreditfradrag

Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag det år retten til kreditfradrag oppstår, kan tilbakeføres til fradrag i foregående år innenfor samme inntektskategori, jf. sktl. § 16-22 annet ledd. Fradraget kan ikke overstige det maksimale kreditfradraget innenfor hver inntektskategori i det foregående år. For å kunne kreve tilbakeføring må skattyter sannsynliggjøre at han i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil bli skattepliktig i Norge for slik inntekt med kilde i utlandet. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter sannsynliggjør at utenlandsinntekten i de kommende år ikke vil være tilstrekkelig stor til å dekke det ubenyttede kreditfradraget. Tilbakeføring av kreditfradrag vil for eksempel være aktuelt ved likvidasjon/oppløsning av selskap, opphør av skatteplikt til Norge, totalt opphør av utenlandsvirksomheten mv. Det kan også være aktuelt hvis skattyter har enkeltstående utenlandsinntekter som tas senere til beskatning i utlandet enn i Norge.

4.18 Forholdet til sktl. § 16-30 flg. og § 6-15

Gis det fradrag etter sktl. § 16-30 flg. for utenlandsk skatt, gis det ikke kreditfradrag for samme skattebeløp etter sktl. § 16-20 til § 16-28, jf. sktl. § 16-33.

Gis det inntektsfradrag etter sktl. § 6-15, gis det ikke kreditfradrag for samme skattebeløp, jf. sktl. § 16-24 og sktl. § 16-33.

4.19 Valutakurs

4.19.1 Generelt

Valutakursene er tilgjengelig på www.norges-bank.no.

4.19.2 Årsregnskapspliktige

Ved omregning av skatt samt utenlandsinntekter og -kostnader skal årsregnskapspliktige som hovedregel legge til grunn valutakursen på transaksjonstidspunktet, se FSFIN § 16-29-6 første ledd første punktum. Årsregnskapspliktige kan i stedet velge å benytte månedlige gjennomsnittskurser i den utstrekning dette er i samsvar med norsk regnskapsrett, se FSFIN § 16-29-6 første ledd annet punktum. Føres filialregnskap i fremmed valuta etter regnskapsloven § 3-4, skal årlig gjennomsnittskurs legges til grunn ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 første ledd tredje punktum. For deltakere i deltakerlignede selskaper etter sktl. § 10-40 flg. og deltakere i NOKUS-selskaper etter sktl. § 10-60 flg., skal beregningen av utenlandsinntekten skje etter kursen ved årsskiftet, se FSFIN § 16-29-6 annet ledd.

4.19.3 Ikke-årsregnskapspliktige

Ikke-årsregnskapspliktige skal benytte valutakursen på transaksjonstidspunktet eller en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 16-29-6 tredje ledd.

Kan skattyter dokumentere at en vesentlig del av utenlandsinntekten er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger ved omregning etter norske regler, kan ligningsmyndighetene samtykke i at det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 fjerde ledd.

4.20 Frist for å kreve kreditfradrag

Krav om kreditfradrag må i utgangspunktet fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det år inntekten/formuen fra utlandet er skattepliktig i Norge. Hvis kravet ikke

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

kan godtgjøres på dette tidspunkt, må det fremsettes senest 6 måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet, jf. sktl. § 16-25. Krav som fremsettes innenfor denne 6-månedersfristen skal alltid behandles, uavhengig av fristene i ligningsloven. Krav om kreditfradrag som fremsettes etter at 6-månedersfristen er utløpt, skal behandles etter ligningslovens regler om endring av ligning. Krav som fremsettes senere enn 10 år etter utløpet av det år inntekten fra utlandet er skattepliktig i Norge, skal ikke behandles.

4.21 Dokumentasjons- og oppgaveplikt

4.21.1 Generelt

Skattyter må uoppfordret dokumentere at

- beløpet som det kreves fradrag for er utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt, se FSFIN § 16-29-8 bokstav a
- beløpet er innbetalt til fremmed stat, se FSFIN § 16-29-8 bokstav b, og
- beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær ligning i fremmed stat, se FSFIN § 16-29-8 bokstav c

Ligningsmyndighetene kan kreve at dokumentasjonen fremlegges i kopi som er bekreftet av notarius publicus, se FSFIN § 16-29-10 første ledd. Ligningsmyndighetene kan også kreve at dokumentasjonen fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør, se FSFIN § 16-29-10 annet ledd. Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige av 17. juni 1981 følger at de nordiske landene skal virke for at nordiske statsborgere skal kunne bruke sitt eget språk ved kontakt med bl.a. skattemyndighetene. Som hovedregel må man derfor godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

Om dokumentasjon av skatt betalt i Storbritannia ved arbeid på britisk sokkel, se FIN 26. april 2002 i Utv. 2002/890 og FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/899.

4.21.2 Skjema

Skattyter må fylle ut skjema RF-1145 (upersonlige skattytere) eller RF-1147 (personlige skattytere). I skjemaet må det foreslås en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater, se FSFIN § 16-29-9. Tilsvarende gjelder fordeling av bruttoformue og gjeld. Ved spesifikasjon av virksomhetsinntekt som skal tilordnes utlandet etter den direkte metoden, skal skjemaet «Næringsinntekt skattlagt i utlandet» (RF-1149) benyttes. Skjemaene er pliktige vedlegg til selvangivelsen når kreditfradrag kreves.

Dokumentasjon og RF-skjema skal leveres samtidig med at kravet om kreditfradrag fremsettes.

4.22 Endring av norsk ligning

Blir skattyterens norske ligning endret, må eventuelt kreditfradrag omberegnes.

4.23 Varslingsplikt for skattyter ved endring av utenlandsk ligning

Skattyter har plikt til å informere norske ligningsmyndigheter dersom den utenlandske ligningen endres slik at den utenlandske skatten nedsettes, se FSFIN § 16-29-11.

Unnlatelse av å opplyse om en endring av utenlandsk ligning som medfører nedsettelse av den utenlandske skatten, kan sanksjoneres med tilleggsskatt, se Ot.prp. nr. 46 (1995-96) pkt. 4.13.2.2.

5 Kreditmetoden, skattepliktig utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 %

5.1 Generelt

Sktl. § 16-30 til § 16-33 og FSSD § 16-30 har særregler for unngåelse av dobbeltbeskatning for et norsk aksjeselskap eller likestilt selskap/sammenslutning (nedenfor kalt morselskapet eller det norske aksjeselskapet) for skattepliktig utbytte mv. fra et utenlandsk selskap (nedenfor kalt datterselskap, det utenlandske selskap eller det mellomliggende selskap).

Det norske selskapet må direkte eller indirekte eie minst 10 % av kapitalen og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet, se sktl. § 16-30 første ledd. Eier- og stemmekravet må være oppfylt sammenhengende i en periode på to år som omfatter det tidspunktet morselskapet innvinner utbytte fra datterselskapet. Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinningstidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår.

Reglene gjelder bare når utbyttet fra det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge. Det er etter norsk intern rett omfattende begrensninger i skatteplikten for utbytte som tilfaller aksjeselskap (fritaksmetoden). Som følge av fritaksmetoden sammenholdt med 10 % -kravet i § 16-30, vil reglene i praksis først og fremst få betydning for eierandeler på minst 10 % i selskaper i lavskatteland som ikke er norsk kontrollert. Se nærmere i emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)» og «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.

Kreditreglene i sktl. § 16-30 flg. anvendes for hvert utenlandsk selskap det mottas skattepliktig utbytte fra. Det skjer således ingen samordning av «utenlandsinntekt» som for de alminnelige kreditreglene i sktl. § 16-20 flg.

Datterselskap av et NOKUS selskap anses ved beskatningen som direkte eid fra Norge og således omfattet av sktl. § 16-30 flg.

Norsk aksjeselskap som eier aksjer i et utenlandsk selskap gjennom deltakelse i et norsk kommandittselskap skal gis rett til kreditfradrag for skattepliktig utbytte, se FIN 11. april 1996 i Utv. 1996/1145. Kommandittistene i denne relasjonen må anses som eiere, utbyttemottakere og skattytere for utbytte fra datterselskap eid gjennom KS-et. Tilsvarende gjelder aksjeselskap som er deltaker i andre typer deltakerlignede selskaper. Det skal likevel ikke innrømmes kreditfradrag for skatt betalt av NOKUS-selskap til en annen stat enn den stat hvor selskapet er hjemmehørende, se FIN 5. februar 1996 i Utv. 1996/391.

Om et tilfelle der datterselskapet hadde avvikende regnskapsår, se FIN 4. juni 2003 i Utv. 2003/1189.

5.2 Utenlandsk skatt det kan kreves kreditfradrag for

5.2.1 Kildeskatt betalt til fremmed stat

Mottar det norske selskapet skattepliktig utbytte fra det utenlandske selskapet, kan det norske selskapet kreve skattefradrag for kildeskatt på det skattepliktige utbyttet betalt av det norske selskapet til fremmed stat, se sktl. § 16-30 annet ledd bokstav a.

Det gis ikke fradrag for kildeskatt betalt til fremmed stat på inntekt som går inn under fritaksmetoden. Dette gjelder også kildeskatt på inntekt som skattlegges etter treprosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd, jf. sktl. § 16-30 åttende ledd.

5.2.2 Underliggende selskapsskatt

Et norsk selskap kan i tillegg til fradrag for kildeskatt, kreve skattefradrag for en forholdsmessig del av datterselskapets inntektsskatt (underliggende selskapsskatt) som er betalt til den stat datterselskapet er hjemmehørende i, se sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b.

Det gis ikke fradrag for underliggende selskapsskatt betalt til fremmed stat på inntekt som går inn under fritaksmetoden.

Selskapet må dokumentere at skatten er endelig fastsatt og betalt av datterselskapet. Fradrag gis bare for underliggende selskapsskatt for det inntektsåret som det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, og på visse vilkår de fire forutgående år, se pkt. 5.6.

5.2.3 Skatt betalt av datterdatterselskap

Et norsk morselskap kan i det året datterselskapet mottar skattepliktig utbytte fra et datterdatterselskap som er hjemmehørende i samme stat som datterselskapet kreve at endelig fastsatt og betalt inntektsskatt i datterdatterselskapet for det inntektsåret det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, regnes som betalt av datterselskapet, se sktl. § 16-30 tredje ledd. Vilkåret for at datterdatterselskapets skatt skal regnes som betalt av datterselskapet er at morselskapet gjennom det datterselskapet som morselskapet

mottar utbytte fra, indirekte eier minst 25 % av datterdatterselskapet. Eierkravet må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet.

Det er ikke anledning til å gå lengre ned i kjeden til f.eks. datterdatterdatterselskap av det norske morselskapet.

5.2.4 Krediterbare skatter

Det er kun de direkte skatter beregnet etter beskatningsmessige prinsipper som tillates kreditert. Avgifter og andre typer indirekte skatter skal således holdes utenfor. Ved tvil er det et moment om beløpet er beregnet av en inntektsstrøm av et løpende overskudd. Videre er det et utgangspunkt for vurderingen å legge norske kriterier for begrepet «inntektsskatt eller annen tilsvarende skatt» til grunn.

Se for øvrig BFU 25/2003 om en utenlandsk skatt kunne anses som «inntektsskatt eller annen tilsvarende skatt» etter sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b.

Skatt som datterselskapet har betalt til et tredje land kan det ikke kreves kredit for i norsk skatt.

5.3 Inntektsføring hos det norske morselskapet

Morselskapet skal inntektsføre skattepliktig utbytte uten fradrag for eventuell kildeskatt. I tillegg skal et beløp tilsvarende den krediterbare underliggende selskapsskatten regnes som skattepliktig inntekt for morselskapet, se sktl. § 16-30 femte ledd. Kildeskatt på skattepliktig utbytte kommer til fradrag før underliggende selskapsskatt. Eventuell godtgjørelse som mottas av det norske morselskapet fra den annen stat for selskapsskatt betalt av datterselskapet, reduserer skattefradraget uten å redusere det beløp som inntektsføres, se sktl. § 16-30 syvende ledd.

5.4 Begrensninger i fradragsretten; skatteavtalens kildeskattesats

Den delen av kreditfradraget som gjelder utenlandsk kildeskatt på skattepliktig utbytte er begrenset til den skatt som den utenlandske kildestaten kan kreve iht. skatteavtalen. Dersom den skatt som er trukket i utlandet, overstiger den skatt som kan kreves etter skatteavtalen, må skattyter søke refusjon av den overskytende kildeskatten i utbetalingsstaten. Skattyter kan ikke velge å få kreditfradrag i Norge for hele den utenlandske skatten i stedet for å søke refusjon. Om skatteavtalens sats for kildeskatt på aksjeutbytte, se pkt. 7.

5.5 Maksimalt kreditfradrag

5.5.1 Generelt

Kreditfradraget vil alltid være begrenset til det laveste beløp av hva som faktisk er betalt i skatt i det land hvor datter- og datterdatterselskapet er hjemmehørende, og norsk skatt på summen av det mottatte skattepliktige utbyttet og det beløp som inntektsføres som underliggende selskapsskatt. Blir skattefradraget lavere enn betalt skatt i utlandet, skal det beløp som inntektsføres reduseres tilsvarende, se sktl. § 16-30 sjette ledd og nedenfor.

5.5.2 Begrensning i forhold til utenlandsk skatt

Er det skattepliktige utbyttet lavere enn det skattemessige overskuddet etter skatt i det utdelende selskap i det året utbyttet tilordnes (se nedenfor om dette), kan det bare kreves fradrag for den forholdsmessige del av den betalte utenlandske skatten som tilsvarer andelen av datter- og datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt som er utdelt til morselskapet som skattepliktig utbytte, se sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b annet punktum.

Eksempel

Et heleid utenlandsk datterselskap har et skattemessig overskudd på 100 og en betalt skatt på 40. Dette gir et overskudd etter skatt på 60, hvorav 30 utdeles som skattepliktig utbytte til morselskapet. Da vil den krediterbare underliggende selskapsskatten utgjøre 20 (30/60 x 40).

Er det skattepliktige utbyttet høyere enn skattemessig overskudd etter skatt i det utdelende selskap i det år utbytte tilordnes (se nedenfor), tas det utgangspunkt i skattemessig overskudd etter skatt. Dersom datterselskapet i eksemplet ovenfor deler ut et skattepliktig utbytte på 100, skal bare 60 av dette utbyttet tas med i beregningen forutsatt at selskapet ikke har tilbakeholdt skattlagt kapital fra de fire forutgående år.

5.5.3 Begrensning i forhold til norsk skatt

Dersom beregnet norsk skatt på utdelt utbytte og underliggende selskapsskatt er lavere enn den utenlandske skatten, må kreditfradraget for underliggende selskapsskatt dessuten begrenses til 27/73 (= 0,27/(1-0,27)) av det mottatte skattepliktige utbyttet (eventuelt begrenset til skattemessig overskudd etter skatt etter ovenfor nevnte begrensning). I eksemplet i pkt. 5.5.2 utgjorde utbytte 30 og underliggende selskapsskatt 20. Beregnet norsk skatt utgjør da 13,5 (dvs. 27 % x (30+20)), som er lavere enn den underliggende selskapsskatten på 20. Da det ikke innrømmes kredit for hele den underliggende selskapsskatten på 20, må inntektsføringen av krediterbar skatt reduseres, jf. sktl. § 16-30 sjette ledd annet punktum. (Det er med andre ord gjensidig avhengighet mellom krediterbar underliggende selskapsskatt og inntektsføring av underliggende selskapsskatt.) Maksimalt kreditfradrag vil her utgjøre 11,1 (27/73 x 30). Dette tilsvarer norsk skatt før kreditfradrag på 11,1 (27 % x (30 + 11,1).

For en nærmere beskrivelse vises til eksemplene inntatt i Ot.prp. nr. 34 (1996-97).

5.6 Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterselskapet

Skattefradrag gis i utgangspunktet bare for inntektskatten for det inntektsåret det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende lands system, se sktl. § 16-30 tredje ledd første punktum, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97) side 5 spalte 2. Dette vil si det inntektsåret som utbyttet etter vedkommende lands regnskapsregler skal posteres i regnskapet. Dette vil normalt være året forut for det år utbyttet innvinnes og tidfestes hos det norske selskapet.

Morselskapet kan også få skattefradrag for dokumentert endelig fastsatt og betalt skatt av datterselskapets skattemessige overskudd for inntil fire år forut for det året skattepliktig utbytte skal tilordnes, se sktl. § 16-30 fjerde ledd. Det må da foretas tilsvarende beregninger og det gjelder tilsvarende begrensninger for perioden sett under ett som vist ved eksemplene ovenfor. Dersom det er utdelt skattepliktig utbytte tidligere i perioden, vil det redusere skattemessig overskudd etter skatt som danner grunnlag for beregningen av kreditfradraget. Eierkravet må være oppfylt i hele perioden.

5.7 Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterdatterselskapet

På visse vilkår, se nedenfor, kan det norske morselskap kreve at en forholdsmessig del av datterdatterselskapets inntektsskatt, skal regnes som datterselskapets inntektsskatt som morselskapet kan få forholdsmessig skattefradrag for, se sktl. § 16-30 tredje ledd.

Det er et vilkår at

- datterdatterselskapet har samme selskapsform som datterselskapet, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97) side 8
- datterdatterselskapet er hjemmehørende i samme stat som datterselskapet
- morselskapet gjennom det datterselskapet som morselskapet mottar skattepliktig utbytte fra, indirekte eier minst 25 % av datterdatterselskapet ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet. Eier f.eks. morselskapet 50 % i datterselskapet, må datterselskapet eie minst 50 % i datterdatterselskapet for at vilkåret skal være oppfylt. Eier morselskapet f.eks. under 25 % i datterselskapet, vil vilkåret ikke være oppfylt. Andeler som morselskapet eier gjennom andre datterselskaper, skal ikke regnes med
- datterselskapet har mottatt utbytte fra datterdatterselskapet
- datterdatterselskapets inntektsskatt er endelig fastsatt og betalt

Det er en forholdsmessig del av datterdatterselskapets inntektsskatt i det året utbytte til datterselskapet kan tilordnes, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

lands system, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97), som skal regnes som datterselskapets skatt. Denne skatten skal regnes som betalt av datterselskapet. Den forholdsmessige del av datterdatterselskapets skatt som skal anses som datterselskapets skatt, regnes i forhold til den andel som utbytte utgjør av datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt i det året som utbyttet skal tilordnes (jf. tilsvarende begrensinger som er beskrevet i eksemplene ovenfor).

Skattyter kan også kreve at skatt som datterdatterselskapet har betalt inntil fire år forut for det året det skattepliktige utbyttet skal tilordnes, skal medregnes, forutsatt at datterdatterselskapet har utdelt utbytte til datterselskapet, se sktl. § 16-30 fjerde ledd. Ved beregning av relevant andel av den skatt som datterdatterselskapet har betalt, må det også her sees hen til hvilken andel skattepliktig utbytte utgjør av samlet skattemessig overskudd etter skatt i den relevante perioden.

Det gis fradrag i norsk skatt inntil det eldste året i perioden som kravet til eierandel er oppfylt, dersom skattyter krever kreditfradrag for flere år. Dette innebærer at kravet til eierandel må være oppfylt kontinuerlig i den perioden det kreves kredit for.

5.8 Frist for krav om kreditfradrag

Krav om fradrag etter sktl. § 16-30 for skatt betalt i utlandet av skattepliktig utbytte eller overskudd på utenlandsk datter- eller datterdatterselskap, må fremsettes senest seks måneder etter at endelig skatt for vedkommende år er fastsatt i utlandet, se sktl. § 16-32.

5.9 Det norske selskapets opplysningsplikt

Det norske selskapet har plikt til å informere ligningsmyndighetene om endring i det utenlandske selskapets ligning som medfører at den utenlandske skatten settes ned eller tilbakebetales, se FSSD § 16-30-3.

5.10 Dokumentasjonsplikt

Skattyter skal i vedlegg til selvangivelsen dokumentere, se FSSD § 16-30-1 første ledd

- morselskapets eierandel og andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske datterselskapet ved utgangen av hvert inntektsår, fra og med det året det kreves kreditfradrag for, til og med det året skattepliktig utbytte utdeles til det norske morselskapet
- det skattepliktige utbyttet morselskapet har mottatt, eventuell kildeskatt av det skattepliktige utbyttet som er betalt til datterselskapets hjemstat samt hvordan og for hvilken periode utbyttet er beregnet
- de selskaps- og regnskapsrettslige regler i datterselskapets hjemstat om inntektsår og utbytteutdeling
- inntektsskatten som datterselskapet faktisk har betalt til sin hjemstat og det skattemessige overskudd denne skatten er utlignet på, for det inntektsåret som det skattepliktige utbyttet kan tilordnes og de fire forutgående år når fradrag kreves for disse
- at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt. Når det foreligger skatteavtale med datterselskapets hjemstat er det tilstrekkelig å dokumentere at skatten er omfattet av avtalen, samt hva slags skatt det kreves fradrag for
- at beløpet er innbetalt til datterselskapets hjemstat, og
- at beløpet utgjør endelig fastsatt skatt ved ordinær ligning i datterselskapets hjemstat. Kravet om at skatten må være endelig fastsatt ved ordinær ligning gjelder ikke hvor skatten er en kildeskatt ilagt etter skatteavtale

Det kan i tillegg kreves at dokumentasjonen fremlegges i notarialbekreftet kopi og at det også vedlegges en oversettelse til norsk av autorisert translatør for andre land enn de nordiske, se FSSD § 16-30-2.

Dersom det kreves at skatt betalt av datterdatterselskapet i utlandet skal tas med ved beregningen av den utenlandske skatten som kan kreves fradratt i norsk skatt, gjelder dokumentasjonskravene tilsvarende vedrørende datterdatterselskapet, se FSSD § 16-30-1 tredje ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ligningsmyndighetene kan kreve ytterligere dokumentasjon, bl.a. regnskap for datterselskapet eller datterdatterselskapet, se FSSD § 16-30-1 fjerde ledd.

6 Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt

Dersom inntekt oppebåret i utlandet skattlegges både i utlandet og i Norge, har skattyteren ved den norske ligningen rett til fradrag for den utenlandske skatten i inntekten, jf. sktl. § 6-15. Dette gjelder ikke dersom det er gitt helt eller delvis kreditfradrag for den utenlandske skatten etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-28 eller § 16-30 flg., se ovenfor.

Dersom inntekt oppebåret i utlandet ikke skattlegges i Norge enten etter intern rett eller skatteavtale, kan det ikke kreves fradrag etter sktl. § 6-15 for skatt betalt i utlandet på denne inntekten. Dette vil for eksempel gjelde utenlandsk kildeskatt på aksjeutbytte som omfattes av fritaksmetoden. Det samme gjelder inntekt som skattlegges etter tre-prosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd, jf. sktl. § 16-20 første ledd tredje punktum og sktl. § 16-30 åttende ledd. Se HRD i Utv. 2014/1999 (Rt. 2014/1057). Se også Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044. Det er en betingelse for fradrag at det gjelder endelig fastsatt utenlandsk skatt som godtgjøres å være betalt.

Det kan heller ikke kreves fradrag etter sktl. § 6-24 første ledd for utenlandsk kildeskatt på aksjeutbytte som omfattes av fritaksmetoden, se HRD 06.11.2014 (Rt. 2014/1057) i Utv. 2014/1999. Alminnelig inntektskatt betalt til utlandet av inntekt oppebåret i Norge, vil vanligvis ikke være fradragsberettiget her i landet fordi den ikke regnes som en kostnad til inntektens ervervelse.

Om fradrag for amerikansk Alternative Minimum Tax, se FIN 13. september 2001 i Utv. 2001/1403.

7 Skatteavtalenes satser for kildeskatt på aksjeutbytte fra utenlandsk selskap

Flere land kan etter sin interne rett ha anledning til å trekke en høyere kildeskatt enn skatteavtalen med Norge gir adgang til. I slike tilfeller er skattyteren henvist til selv å søke tilbakebetalt det for meget trukne beløpet. Mange land har egne blanketter for slike søknader. Søknaden skal inneholde en bekreftelse fra norske skattemyndigheter på at aksjonæren er bosatt i Norge etter skatteavtalen med vedkommende land. Slike bekreftelser gis av Skatteetaten – Sentralskattekontoret for utenlandssaker. I kreditberegningen eller ved inntektsfradrag ved ligningen her i landet gis det bare fradrag for skatt innen rammen av satsene i vedkommende skatteavtale. Kildeskattesatsen er vanligvis 15 %, se nedenfor. I mange avtaler er satsen lavere når mottakeren er et selskap som eier en viss prosent av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis 25 %. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 %. Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens kildeskattebestemmelser ikke gjelder når utbyttet mottas gjennom et fast driftssted i utbetalingslandet. Særlige spørsmål oppstår også i en del tilfelle der det dreier seg om utbetaling av utbytte fra et utenlandsk datterselskap til et norsk morselskap.

Når mottatt aksjeutbytte ikke beskattes i Norge på grunn av fritaksmetoden skal det ikke gis kreditfradrag eller inntektsfradrag for den kildeskatt som er betalt på utbyttet i utlandet. Det samme gjelder inntekt som skattlegges etter tre-prosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd, jf. sktl. § 16-20 første ledd tredje punktum og sktl. § 16-30 åttende ledd. Se Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044. Nærmere om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Om kreditfradrag når skattyter har krav på fradrag for skjerming, se pkt. 4.10.6.

Tabellen nedenfor viser hvor stor kildeskatt som vanligvis trekkes i det andre landet. Om diverse spesielle ordninger mv., se henvisningene til fotnoter.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utbytte utbetalt fra selskap i landet	Kildeskatt trukket i utlandet (eventuelt redusert etter søknad)
Albania	15 %
Argentina	15 %
Aserbajdsjan	15 %
Australia	15 %
Bangladesh	15 %
Barbados	15 %
Belgia	15 %
Benin	20 %
Bonaire	15 %
Bosnia Hercegovina	15 %
Brasil	25 %
Bulgaria	15 %
Canada	15 %
Chile	15 %
Curacao	15 %
Danmark	15 %
Egypt	15 %
Elfenbenskysten	15 %
Estland	15 %
Filippinene	25 %
Finland	15 %
Frankrike	15 %
Færøyene	15 %
Gambia	0 %
Georgia	10 %
Grønland	15 %
Hellas	40 %
India	10 %
Indonesia	15 %
Irland	15 %
Island	15 %
Israel	25 %
Italia	15 %
Jamaica	15 %
Japan	15 %
Kasakhstan	15 %

Kenya	25 %
Kina	15 %
Kroatia	15 %
Kypros	15 %
Latvia	15 %
Litauen	15 %
Luxembourg	15 %
Makedonia	15 %
Malawi	15 %
Malaysia a)	0 %
Malta b)	-
Marokko	15 %
Mexico	15 %
Montenegro	15 %
Nederland	15 %
Nepal	15 %
New Zealand	15 %
Nordisk land	15 %
Pakistan	15 %
Polen	15 %
Portugal	15 %
Qatar	15 %
Romania	10 %
Russland	10 %
Saba	15 %
Senegal	16 %
Serbia	15 %
Sierra Leone	0 %
Singapore c)	15 %
Slovakia	15 %
Slovenia	15 %
Spania	15 %
Sri Lanka	15 %
St. Eustatius	15 %
St. Maarten	15 %
Storbritannia	15 %
Sveits	15 %
Sverige	15 %

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Sør-Afrika	15 %
Sør-Korea	15 %
Tanzania	20 %
Thailand	15 %
Trinidad og Tobago	20 %
Tsjekkia	15 %
Tunisia	20 %
Tyrkia	15 %
Tyskland	15 %
Uganda	15 %
Ukraina	15 %
Ungarn	10 %
USA	15 %
Venezuela	10 %
Vietnam	15 %
Zambia	15 %
Zimbabwe	20 %
Østerrike	15 %
Andre land (uten skatteavtale)	For-skjellig

a) Utbytte fra Malaysia skattlegges ikke i Norge på grunnlag av skatteavtalene.

b) I henhold til skatteavtalen med Malta artikkel 10 nr. 2 b) skal maltesisk skatt på utbyttets bruttobeløp ikke overstige den skatt som kan ilegges fortjenesten som utbyttet utdeles av.

c) Etter avtalen kan det trekkes en kildeskatt på inntil 15 %. Singapore mangler for tiden intern hjemmel til å foreta trekk. Den skatt som trekkes i Singapore er en skatt på selskapet som utdeler utbytte, og anses ikke som en kildeskatt. Den norske aksjonæren skal bare beskattes for det beløp han faktisk mottar som utbytte fra selskapet i Singapore.

Utland – utflytting av selskap fra Norge

– *Sktl. § 9-14, § 10-37 tredje, fjerde og femte ledd, § 10-71, § 14-26.*
– *Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) § 6*

1 Beskatning på selskapsnivå

1.1 Vilkår for skattepliktfradragsrett for selskapet ved utflytting

Dersom et selskap mv. som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd, eller selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, skal det som hovedregel foretas

beskatning som om eiendelene var realisert siste dag før dette tidspunkt, jf. sktl. § 10-71 første ledd første punktum. Tilsvarende skal urealisert tap på eiendelene komme til fradrag.

Skatteplikten/fradragsretten gjelder bare hvor selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 annet ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Opphør av skatteplikt kan for eksempel være aktuelt hvor et selskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet, se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.

Regelen gjelder også hvor et selskap etter utflyttingen blir hjemmehørende på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a. Svalbard omfattes ikke av EØS-avtalen, jf. EØS-loven § 6.

Om hvilke selskaper som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-2, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.

1.2 Nærmere om utflytting til annen EØS-stat

Ved utflytting til et land innenfor EØS skal det ikke skje noen beskatning etter sktl. § 10-71 dersom selskapet mv. blir hjemmehørende i et normalskatteland, eller i et lavskatteland der selskapet blir reelt etablert med reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 10-71 andre ledd. Dersom selskapet har eiendeler eller forpliktelser som i forbindelse med utflyttingen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, vil imidlertid urealiserte gevinster og tap på de overførte eiendelene være gjenstand, for uttaksbeskatning etter sktl. § 9-14, jf. sktl. § 10-71 tredje ledd. Slik uttaksbeskatning skal ikke foretas dersom det utflyttede selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilordnes en norsk filial mv. av det utflyttede selskapet. Det stilles i tilfelle krav om skattemessig kontinuitet, slik at det faste driftsstedet må videreføre det utflyttede selskapets skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Det foreligger ikke valgadgang med hensyn til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

1.3 Gjennomføring av beskatning ved utflytting

1.3.1 Generelt

Realisasjonsbeskatningen skal omfatte alle typer eiendeler og forpliktelser som omfattes av norsk beskatningsrett, uavhengig av om de befinner seg i Norge eller i utlandet. Gevinst og tap som ikke ville vært skattepliktig eller fradragsberettiget etter de alminnelige regler dersom eiendelene ble realisert, er ikke omfattet. Dette gjelder for eksempel gevinst og tap på aksjer som faller innenfor fritaksmetoden. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

Gevinst og tap på forpliktelser som selskapet har er skattepliktig eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert på det nevnte tidspunktet, jf. sktl. § 10-71 annet punktum. Dette kan særlig være aktuelt for valutagevinster/-tap knyttet til forpliktelsen.

Skatteplikten ved utflytting gjelder selv om selskapet beholder eiendeler mv. i Norge som er knyttet til skattepliktig virksomhet her. I slike tilfeller kan det søkes om fritak for beskatning av disse eiendelene etter reglene i sktl. § 11-22 for eiendeler knyttet til virksomhet ved fast driftssted her, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 20.3 og Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.11.

1.3.2 Gevinstberegningen

Ved realisasjonsbeskatningen skal utgangsverdien på eiendelen eller forpliktelsen settes til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted, dvs. siste dag før skatteplikt til riket opphører, jf. sktl. § 10-71 første ledd tredje punktum. Inngangsverdien skal fastsettes etter de vanlige regler.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.3.3 Tidfesting av gevinst og tap

Gevinsten eller tapet skal tas til inntekt eller fradras siste dag før det tidspunktet skatteplikten som hjemmehørende i Norge opphører etter sktl. § 2-2 annet ledd eller skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat, se sktl. § 14-26.

1.4 Skattefri utflytting – uttaksbeskatning for eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde

For eiendeler mv. som før utflyttingen har tilknytning til norsk beskatningsområde, og som mister denne tilknytningen ved utflyttingen, vil urealiserte gevinster på de overførte eiendeler mv. være gjenstand for uttaksbeskatning etter reglene i sktl. § 9-14, jf. § 10-71 tredje ledd. For skattyter hjemmehørende i EØS-land kan det gis utsettelse med innbetaling av skatt med renter. Skatten skal da innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret jf. sktl. § 9-14 niende ledd. Har uttaket funnet sted før 15. mai 2012 kan det være aktuelt med bortfall av skatteplikt dersom faktisk realisasjon ikke foretas innen fem år, jf. sktl. § 9-14 niende til trettende ledd, slik bestemmelsene lød tidligere. Se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

1.5 Likvidasjon av selskap mv. som tidligere er utflyttet

1.5.1 Likvidasjon etter norsk selskapslovgivning

Det er et utgangspunkt i norsk selskapsrett at norskregistrerte selskaper skal ha sitt hovedkontor i Norge. For andre norskregistrerte selskaper enn SE-selskaper og SCE-foretak som flytter aktiviteter eller funksjoner til utlandet på en slik måte at selskapet ikke lenger kan anses som hjemmehørende i Norge, oppstår en plikt for selskapet til å rette dette opp ved tilbakeflytting eller likvidasjon. En likvidasjon innebærer skatterettslig realisasjon på selskaps- og eiernivå.

Etter sktl. § 10-71 fjerde ledd gjelder det et unntak fra slik realisasjonsbeskatning, slik at likvidasjon etter norsk selskapsrett som gjennomføres etter at selskapet mv. er flyttet ut, ikke anses som realisasjon. Dette gjelder uavhengig av om det ved utflyttingen er foretatt gevinstbeskatning eller ikke. Ved likvidasjon av det utflyttede selskap mv. etter norsk selskapslovgivning, skal skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler og forpliktelser videreføres uendret.

1.5.2 Likvidasjon etter utenlandsk selskapslovgivning

Likvidasjon av det utflyttede selskapet i utlandet, etter tilflyttingslandets selskapsrettslige regler, medfører realisasjon etter norsk skattelovgivning, både på eier- og selskapsnivå. For eiendeler og forpliktelser i selskapet som fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a eller b, vil det da inntre gevinstskatteplikt. For eiendeler som tidligere er tatt ut av norsk beskatningsområde, men der skatteinnbetalingen er utsatt etter sktl. § 9-14 niende til trettende ledd, vil det ikke lenger være grunnlag for slik utsettelse, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd.

For øvrig gjelder de samme prinsippene med hensyn til likvidasjon etter utflytting på selskapsnivå dersom selskapet mv. er stiftet i utlandet, og etter utflytting fra Norge til en annen stat enn stiftelsesstaten, likvideres etter stiftelsesstatens selskapsrett.

1.5.3 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Ved utflytting av selskap mv. fra en annen EØS-stat enn Norge, skal det som utgangspunkt ikke foretas likvidasjonsbeskatning for eiendeler og forpliktelser som har tilknytning til norsk beskatningsområde og som eies av det selskapet mv. som flyttes, jf. sktl. § 10-71 femte ledd. Skattefritaket gjelder så fremt utflyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat. Det skal imidlertid foretas likvidasjonsbeskatning hvis flyttingen skjer til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder ved flytting til et lavskatteland innenfor EØS og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i denne staten, jf. sktl. § 10-71 femte ledd.

1.6 Skatteposisjoner

1.6.1 Generelt

Hvis skatteplikt til Norge opphører i forbindelse med utflyttingen, skal skattyteren i utflyttingsåret inntektsføre negative saldo og positiv gevinst- og tapskonto. Tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto skal fradragsføres, se sktl. § 14-48 tredje ledd.

Hvis selskapet etter utflyttingen fortsatt har begrenset skatteplikt til Norge og selskapet har slike skatteposisjoner, skal det ikke foretas noe oppgjør av disse skatteposisjonene ved opphør av skatteplikt som hjemmehørende her. Dette gjelder selv om skatteposisjonene er etablert ved realisasjon av driftsmidler som er knyttet til den del av virksomheten som er flyttet ut. Inntekts- og fradragsføringen skal fortsette etter de alminnelige regler.

Hvis selskapet har fremførbart underskudd, kan dette fremføres på vanlig måte, i den grad selskapet fremdeles har skatteplikt til Norge.

1.6.2 Flytting til stat innenfor EØS-området

Selskaper som flytter til en stat innenfor EØS, herunder som helt eller delvis flytter til en annen EØS-stat som ledd i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon, kan på nærmere vilkår utsette inntektsføringen av positiv gevinst- og tapskonto samt negativ saldo, jf. sktl. § 14-48 fjerde og femte ledd. Ved flytting til et lavskatteland innenfor land innenfor EØS, må selskapet etter flyttingen være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet der, på samme vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Selskapet må stille sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Se nærmere emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.6.

Skatteavtalene er ikke til hinder for fortsatt inntektsføring av gevinst- og tapskonto med hjemmel i sktl. § 14-48 fjerde ledd med henvisning til sktl. §§ 14-45 til 14-47.

1.6.3 Likvidasjon etter utflytting

Likvidasjon etter norsk selskapsrett etter at selskapet mv. er flyttet ut, skal ikke føre til krav om oppgjør av gevinst- og tapskonto, samt negativ saldo, såfremt disse skatteposisjonene kan føres videre med kontinuitet, jf. sktl. § 14-48 annet ledd annet punktum.

2 Beskatning av aksjonærene

2.1 Generelt

Opphør av selskapets skatteplikt til Norge innebærer at aksjene i selskapet anses for å være realisert den dag selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale med den annen stat, jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Om vilkårene for skatteplikt ved realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 2 med videre henvisninger.

Aksjonærene anses å ha realisert sine aksjer bare i de tilfeller selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der (realitetskravet), jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Skattefritaket er betinget av at alle skatteposisjoner knyttet til aksjene videreføres med kontinuitet, jf. prinsippene som følger av sktl. § 11-7 annet ledd. Det foreligger ikke valgadgang med hensyn til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

2.2 Likvidasjon av selskap som tidligere er utflyttet

Likvidasjon etter norsk selskapsrett, som gjennomføres etter at selskapet er flyttet ut, skal ikke innebære realisasjon av eierandelene, jf. sktl. § 10-37 fjerde ledd. Alle skatteposisjoner knyttet til aksjene skal videreføres med kontinuitet, jf. sktl. § 10-37 fjerde ledd annet punktum.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.3 Likvidasjon etter utenlandsk selskapsrett

Likvidasjon av det utflyttede selskapet i utlandet, etter tilflyttingsstatens selskapsrettslige regler, innebærer realisasjon på selskapsnivå.

For øvrig gjelder de samme prinsippene med hensyn til likvidasjon etter utflytting på selskapsnivå dersom selskapet mv. er stiftet i utlandet, og etter utflytting fra Norge til en annen stat enn stiftelsesstaten, likvideres etter stiftelsesstatens selskapsrett.

2.4 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Ved utflytting av selskap mv. fra en annen EØS-stat enn Norge, skal det som utgangspunkt ikke foretas likvidasjonsbeskatning, jf. sktl. § 10-71 femte ledd. Skattefritaket gjelder så fremt utflyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat. Det skal imidlertid foretas likvidasjonsbeskatning hvis flyttingen skjer til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder ved flytting til et lavskatteland innenfor EØS og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i denne staten, jf. sktl. § 10-71 femte ledd annet punktum.

Utland – uttak fra norsk beskatningsområde

– *Sktl. § 9-14 og § 14-27.*
– *FSFIN § 9-14.*

1 Innledning

1.1 Generelt

Sktl. § 9-14 inneholder regler om beskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Reglene innebærer at uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde anses som et innvinningskriterium for gevinst knyttet til den aktuelle eiendelen, på linje med realisasjon. Tilsvarende skal uttak fra norsk beskatningsområde i visse tilfeller innebære at tap anses pådratt. Gevinst eller tap tilsvarer differansen mellom eiendelens markedsverdi og skattemessig verdi på tidspunktet for uttak. Som hovedregel får reglene bare anvendelse for eiendeler med virksomhetstilknytning, jf. sktl. 9-14 femte ledd. For finansielle eiendeler er det imidlertid ikke noe krav om virksomhetstilknytning. Bestemmelsen gjelder derimot ikke for finansielle eiendeler som eies av en fysisk person som er bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd på uttakstidspunktet jf. § 9-14 fjerde ledd bokstav a.

Skattyter kan kreve utsettelse med innbetaling av utlignet og forfalt skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat. Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 2014 gjelder retten til utsettelse med beskatningen for alle typer eiendeler og forpliktelser som omfattes av uttaksskatteplikten. Skatten skal likevel innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp hvert inntektsår fra og med uttaksåret, jf. sktl. § 9-14 niende ledd første og annet punktum. For fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser gjelder plikten til å betale inn skatten over syv år ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 19. juni 2014. Det må svares renter og det må, dersom det foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i fremtiden, stilles betryggende sikkerhet for skattekravet og rentekravet jf. sktl. § 9-14 niende ledd tredje og fjerde punktum. Ved realisasjon og i visse andre tilfeller må all resterende skatt betales inn jf. sktl. § 9-14 tiende ledd.

Reglene ble ved lov 22. juni 2012 nr. 40 endret på flere punkter. De fleste endringene ble gitt virkning for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012. De tidligere reglene bygget i stor grad på at skattyter skulle stilles som om det aktuelle objektet ikke var tatt ut fra norsk beskatningsområde og kan sammenlignes med en

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ordning med betinget skattefritak. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser som er tatt ut fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, faller skatteplikten bort hvis den aktuelle eiendelen ikke realiseres innen fem år etter uttaket. Det ble på visse vilkår gitt utsettelse med skattebetalingen frem til faktisk realisasjon, uten at det skulle betales renter. De tidligere reglene gjelder hvor det er gitt slik utsettelse. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander var det ved uttak fra norsk beskatningsområde før 2014 ingen adgang til utsettelse med beskatningen. Beskatningen var her endelig, også hvor uttaket skjedde før 15. mai 2012.

1.2 Forholdet til reglene om tilbakeføring av meravskrivninger ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

Sktl. § 14-64 har regler om tilbakeføring av meravskrivninger hvor driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år etter utløpet av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet i Norge, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde». Hvor det er grunnlag for beskatning ved uttak av driftsmidlet etter sktl. § 9-14, skal det ved gevinstberegningen foretas en samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivning, se pkt. 6.2.2.

1.3 Forholdet til reglene om opphør av selskaps alminnelige skatteplikt til Norge

Sktl. § 10-71 har regler om skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. hvor et selskap mv. opphører å være skattepliktig som hjemmehørende i Norge, for eksempel ved at styrefunksjonen flyttes til utlandet. Om skatteplikt og fradragsrett ved utflytting av selskap fra Norge, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge». Denne bestemmelsen gjelder uavhengig av om selskapet beholder eiendeler og virksomhet i Norge etter utflyttingen. Hvis selskapet etter utflyttingen ikke beholder eiendeler mv. i Norge som knyttes til virksomhet her, vil også reglene i sktl. § 9-14 etter sin ordlyd være anvendelige.

Skatteplikten/fradragsretten ved utflytting av selskap mv. gjelder bare i de tilfeller selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 annet ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). I henhold til sktl. § 10-71 tredje ledd skal det likevel skje et oppgjør etter sktl. § 9-14 av skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler, rettigheter og forpliktelser som før utflyttingen har tilknytning til norsk beskatningsområde, og som mister denne tilknytningen ved utflyttingen.

1.4 Forholdet til reglene om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting

Sktl. § 10-70 og FSFIN § 10-70 har regler om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting». Reglene i sktl. § 9-14 gjelder ikke i tilfeller hvor sktl. § 10-70 får anvendelse, se pkt. 2.2 og Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.12.1.

1.5 Forholdet til reglene om fusjon og fisjon over landegrensene

Medfører en skattefri fusjon eller fisjon over landegrensene etter reglene i sktl. § 11-11, at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Tilsvarende kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse hvis et overdragende selskap gjennom filial mv. har eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til norsk beskatningsområde, og som ved fusjonen tas ut av norsk beskatningsområde. Nærmere om hvilke typer fusjoner og fisjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer/deltakere, se emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

2 Hvem som omfattes av uttaksskatteplikten

2.1 Generelt

Reglene i sktl. § 9-14 om gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde gjelder i utgangspunktet for alle skattytere som er skattepliktige for inntekt av virksomhet i Norge, både fysiske personer og selskaper, innretninger mv.

Reglene gjelder både for personer/selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i Norge og for personer/selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i utlandet og som er skattepliktig hit etter reglene om begrenset skatteplikt.

Om hvem som har rett til fradrag for tap, se pkt. 5.1.

2.2 Særlig om finansielle eiendeler

For personer som ved uttaket fra norsk beskatningsområde anses bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd, foreligger det ikke skatteplikt etter sktl. § 9-14 ved uttak av finansielle eiendeler, se sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav a. I disse tilfellene gjelder reglene i sktl. § 10-70 om skatt for personlige aksjonærer ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

3 Objekter som omfattes av uttaksskatteplikten

3.1 Fysiske driftsmidler

3.1.1 Generelt

Reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde gjelder for fysiske driftsmidler som nevnt i sktl. § 14-41 første ledd bokstav a, samt c til j. Fysiske driftsmidler som omfattes er

- kontormaskiner og lignende
- vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede
- personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.
- skip, fartøy, rigger mv.
- fly, helikopter
- anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak
- bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.
- forretningsbygg
- fast teknisk installasjon i bygninger

Nærmere om vilkårene for saldoavskrivning og om hvilke driftsmidler som saldoavskrives, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

I tillegg er det et vilkår at driftsmidlet har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd, dvs. at gevinsten ved et eventuelt salg ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 første ledd som fordel vunnet ved virksomhet.

3.1.2 Unntak for driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde

Fysiske driftsmidler som nevnt i pkt. 3.1.1 som til sammen har hatt en tilknytning til norsk beskatningsområde i mindre enn 8 måneder i løpet av de siste tre årene før tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, omfattes ikke av reglene om skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved uttak fra norsk beskatningsområde. Se FSFIN § 9-14-1 første og annet ledd. Utgangspunktet for beregning av 8-måneders fristen vil være siste dag før den begivenhet som utløser beskatning inntrer, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum og pkt. 4.

Er eiendelen anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for første gangs inntak til norsk beskatningsområde, får dette unntaket ikke anvendelse, jf. FSFIN § 9-14-1 tredje ledd.

3.2 Finansielle eiendeler

3.2.1 Generelt

Reglene om uttak fra norsk beskatningsområde gjelder for alle typer finansielle eiendeler, herunder alle typer finansielle instrumenter, se sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder blant annet

- selskapsandeler
- fondsandeler
- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)
- andeler i deltakerlignende selskaper
- opsjoner
- tegningsretter
- utstedelsesretter (warrants)
- terminkontrakter
- gjeldsbrev, herunder pantobligasjoner, ihendehaverobligasjoner og banksertifikater
- pengebeløp i utenlandsk valuta

For finansielle eiendeler er det ikke noe krav om at eiendelen har tilknytning til virksomhet (sktl. § 9-14 femte ledd henviser ikke til § 9-14 tredje ledd bokstav b).

3.2.2 Enkle fordringer mv.

Gevinst ved realisasjon av fordringer som er unntatt fra beskatning etter sktl. § 9-3 første ledd bokstav c, er også unntatt fra skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav c). Dette gjelder

- muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev
- mengdegjeldsbrev anskaffet før 10. mai 1990 og rettigheter til mengdegjeldsbrev

Om hva som anses som mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer», pkt. 1.

Det er likevel skatteplikt hvis fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt for innehaveren, eller hvis verdien har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis et enkeltstående gjeldsbrev har vært (del av) et vederlag ved skattepliktig realisasjon av et annet formuesobjekt for innehaveren, eller fordringen har vært vederlag for arbeid.

3.2.3 Finansielle eiendeler som er omfattet av fritaksmetoden

Skatteplikt foreligger ikke for gevinst på finansielle eiendeler som siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde ville falt inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav b. Slik gevinst er dermed skattefri med endelig virkning.

3.3 Forpliktelser

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav c.

Skatteplikten gjelder bare for forpliktelser som har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd, dvs. at gevinst ved en eventuell realisasjon ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 første ledd som fordel vunnet ved virksomhet.

Skatteplikt vil for eksempel kunne være aktuelt for langsiktige poster i fremmed valuta.

3.4 Omsetningsgjenstander

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av omsetningsgjenstander fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav d. Det er et vilkår at omsetningsgjenstandene har tilknytning til en virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd.

3.5 Immaterielle eiendeler

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av immaterielle eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav e. Alle former for immaterielle eiendeler omfattes, se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Det er et vilkår for beskatning at den immaterielle eiendelen har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd, dvs. at den ved et eventuelt salg ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 første ledd som fordel vunnet ved virksomhet.

4 Begivenheter som utløser beskatning

4.1 Generelt

Gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt i pkt. 3 utløses når eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde. Med uttak fra norsk beskatningsområde menes at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal tas med ved inntektsbeskatningen i Norge.

Hvis uttaket fra norsk beskatningsområde samtidig innebærer en form for skattemessig realisasjon, anses eiendelen ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde i denne sammenheng, jf. sktl. § 9-14 første ledd annet punktum. Det samme gjelder hvor det foreligger skattepliktig uttak etter sktl. § 5-2, ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Om vilkårene for uttaksbeskatning, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Gjelder det en forpliktelse, anses denne ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis denne anses realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv., se sktl. § 9-14 første ledd tredje punktum.

Nedenfor beskrives tilfeller hvor det vil foreligge uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstavene a til c. Oppregningen er ikke uttømmende. Hvis det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde, skal eiendelen eller forpliktelsen anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde siste dag før dette tidspunktet, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum.

4.2 Opphør av alminnelig skatteplikt til Norge

En eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eieren eller skyldneren opphører å være alminnelig skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1, § 2-2 eller petroleumsskatteloven § 2. Dette vil for eksempel være tilfelle hvor et selskap flytter sitt hovedkontor til utlandet.

Eiendelen eller forpliktelsen anses ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eiendelen eller forpliktelsen samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum. Dette vil for eksempel være aktuelt hvis eiendelen er knyttet til en virksomhet i Norge som etter utflyttingen er begrenset skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

4.3 Opphør av skatteplikt til Norge etter skatteavtale

En eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde hvis skatteplikten til Norge opphører etter skatteavtale med fremmed stat, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstav a. Dette kan være aktuelt hvis eieren eller den forpliktede i samsvar med skatteavtale ikke anses bosatt/hjemmehørende i Norge.

Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger også hvis eiendelen eller forpliktelsen tilknyttes et fast driftssted i et land som Norge har skatteavtale med, og skatteavtalen gir anvisning på fordelingsmetoden (unntaksmetoden). Derimot vil det ikke foreligge uttak fra norsk beskatningsområde hvis skatteavtalen gir anvisning på kreditmetoden, slik at eiendelen/forpliktelsen fremdeles skal tas med ved beskatningen i Norge, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan også foreligge i tilfeller hvor eiendelen eller forpliktelsen flyttes fra et fast driftssted i land A til et annet fast driftssted i land B. Dette er aktuelt hvis skatteavtalen med land A gir anvisning på kreditmetoden, mens skatteavtalen med land B gir anvisning på fordelingsmetoden. Tilsvarende gjelder hvis Norge ikke har inngått skatteavtale med land A, slik at inntekt og formue i land A er skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger derimot ikke hvis både skatteavtalen med land A og land B gir anvisning på kreditmetoden, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan også være aktuelt som følge av at skatteavtalen med det aktuelle land endres. Dette gjelder hvis skatteavtalen tidligere ga anvisning på kreditmetoden, for så å bli endret til å gi anvisning på fordelingsmetoden.

4.4 Opphør av begrenset skatteplikt til Norge

En eiendel/forpliktelse som tilhører/påhviler en skattyter som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3, anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde når den begrensede skatteplikten opphører, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstav b. Tilsvarende gjelder hvis den begrensede skatteplikten opphører etter skatteavtale med fremmed stat.

Opphør av begrenset skatteplikt vil være aktuelt hvis eiendelen eller forpliktelsen flyttes fra Norge til et annet land. Det samme gjelder hvis tilknytning til norsk beskatningsområde opphører på andre måter, for eksempel ved at eiendelen mister sin tilknytning til det faste driftssted i Norge, selv om eiendelen fysisk befinner seg i Norge.

4.5 Opphør av NOKUS-beskatning

Hvis en eiendel/forpliktelse tilhører/påhviler et NOKUS-selskap, dvs. et utenlandsk selskap eller innretning med begrenset ansvar hvor deltakerne beskattes løpende for selskapets resultat, jf. sktl. § 10-60 flg., anses eiendelen/forpliktelsen å være tatt ut av norsk beskatningsområde når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstav c.

Eiendelen eller forpliktelsen anses ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eiendelen eller forpliktelsen samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum.

4.6 Særlig om eiendeler og forpliktelser eiet gjennom deltakerlignet selskap

En forholdsmessig del av en eiendel eller forpliktelse eiet gjennom et deltakerlignet selskap anses tatt ut av norsk beskatningsområde når andelen av eiendelen eller forpliktelsen mister sin tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 annet ledd tredje avsnitt. Slik gevinst eller tap skal i sin helhet tilordnes overdrageren. Uttak fra norsk beskatningsområde vil kunne inntreffe

- ved overføring av andel i selskapet fra deltaker som har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, til deltaker som ikke har slik skatteplikt,
- dersom deltakeren flytter ut,
- ved utflytting av eiendel fra deltakerlignet selskap til land der skatteavtalen angir unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, eller
- når eiendelen eller forpliktelsen på annen måte mister tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.

5 Fradrag for tap

5.1 Generelt

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, gis det fradrag for urealisert tap ved uttak av alle slags eiendeler og forpliktelser som omfattes av skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde etter sktl. § 9-14 tredje og fjerde ledd, jf. sktl. § 9-14 sjette ledd. Dette gjelder bare for skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i en annen EØS-stat på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde. Tapet fradragsføres siste dag før skatteplikten til Norge opphører etter sktl. § 2-1 tredje ledd, eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, se sktl. § 9-14 sjette ledd siste punktum jf. § 14-27.

For at tapet skal komme effektivt til fradrag, må skattyteren ha norsk inntekt som tapet kan fradragsføres i. Tapet vil eventuelt kunne gi grunnlag for tilbakeføring av underskudd etter sktl. § 14-7, eller fremføring av underskudd etter sktl. § 14-6. Den

absolutte 10-årsfristen for endring av ligningen i lignl. § 9-6 nr. 1 får anvendelse ved endring av ligning.

Om avregning av tapsfradrag ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, se pkt. 11.

5.2 Tapet er helt eller delvis kommet til fradrag i annet land

Hvis tapet helt eller delvis er kommet til fradrag i et annet land, skal fradraget i norsk skattepliktig inntekt reduseres tilsvarende, jf. sktl. § 9-14 sjette ledd annet punktum. Det har ikke betydning for fradragsretten i Norge hvilken skattemessig effekt fradraget har hatt i det annet land.

6 Gevinst-/tapsberegningen

6.1 Generelt

Gevinst/tap beregnes på vanlig måte som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. For aksjer mv. skal gevinst/tap beregnes etter reglene i sktl. § 10-30 til § 10-36 så langt de passer, se sktl. § 9-14 åttende ledd annet punktum og emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 5. Tilsvarende gjelder reglene i § 10-44 så langt de passer for andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 3.

6.2 Utgangsverdi

6.2.1 Generelt

Utgangsverdien utgjør markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd første punktum. Dette vil være den verdi som objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet. For omsetningsgjenstander må det ses hen til hvilket ledd i omsetningskjeden som er relevant. Utgangsverdien må fastsettes ved skjønn når det ikke er kjent markedsverdi på objektet, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd tredje punktum. Nærmere om utgangsverdien, se emnet «Utgangsverdi».

6.2.2 Samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivninger etter sktl. § 14-64

Ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde skal eventuelle meravskrivninger som er foretatt mens driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, i visse tilfeller tilbakeføres, jf. sktl. § 14-64 og emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde», pkt. 4. Ved gevinst- eller tapsberegningen skal utgangsverdien reduseres med eventuelt tilbakeføringsbeløp etter sktl. § 14-64, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum.

6.3 Inngangsverdi

Inngangsverdien fastsettes etter de vanlige regler og utgjør som utgangspunkt anskaffelsesprisen ved ervervet, fradratt eventuelle avskrivninger og tillagt eventuelle påkostninger. Om inngangsverdien, se emnet «Inngangsverdi» med videre henvisninger.

Hvis det gjelder et driftsmiddel som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde, kan det være fastsatt inntaksverdi etter reglene i sktl. § 14-61. Denne verdien vil da tre i stedet for anskaffelsesverdien ved ervervet.

6.4 Terskelbeløp

6.4.1 Terskelbeløp for fysiske driftsmidler - generelt

Gevinst på fysiske driftsmidler, jf. pkt. 3.1.1, som utgjør kr 5 mill. eller mindre for det enkelte driftsmiddel, omfattes ikke av skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-2 første ledd. Tilsvarende gis det ikke fradrag for tap hvis tapet for det enkelte driftsmiddel utgjør kr 5 mill. eller mindre.

Ved beregning av gevinst eller tap som skal sammenholdes med terskelbeløpet, skal det tas hensyn til reduksjon av utgangsverdien etter sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum, se pkt. 6.2.2 og FSFIN § 9-14-2 tredje ledd.

Ved anvendelsen av beløpsgrensen er det gevinst eller tap før ev. reduksjon som nevnt i FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd, jf. pkt. 7 som skal legges til grunn.

Det skal leveres oppgave som nevnt under pkt. 18.1, selv om terskelbeløpene ikke er overskredet, jf. FSFIN § 9-14-2 fjerde ledd.

6.4.2 Terskelbeløp for fysiske driftsmidler – særlig om uttak fra deltakerlignet selskap

For fysiske driftsmidler eiet gjennom deltakerlignet selskap kan uttak fra norsk beskatning skje f.eks. ved overføring av andel til en annen skattyter eller at deltakeren mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, se pkt. 4.6. Terskelbeløpet skal i disse tilfellene måles mot samlet beregnet gevinst/tap for det enkelte driftsmiddel, selv om bare en andel av driftsmiddelet er tatt ut fra norsk beskatningsområde. Reglene får dermed anvendelse selv om skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap for den enkelte deltaker er mindre enn kr 5 mill. Dette gjelder også hvor disposisjonen fører til uttak fra underliggende deltakerlignet selskap.

Eksempel:

A og B, som begge er bosatt i Norge, eier 50 % hver av DLS C. DLS C har en filial i utlandet hvor det er tilknyttet en båt. I tillegg eier DLS C en 50 % andel av DLS D som også eier en båt. Hverken DLS C eller DLS D driver virksomhet i Norge. B selger sin andel i DLS C til E som ikke er skattepliktig til Norge. Konsekvensen av salget blir at 50 % av båten i DLS C er tatt ut av norsk beskatningsområde og 25 % av båten eid av DLS D er tatt ut.

Uttaksgevinst for båt i DLS C er kr 6 mill. Terskelbeløpet på kr 5 mill. er overskredet, og skattepliktig uttaksgevinst for selger B blir kr 3 mill.

Uttaksgevinst på båt i DLS D er kr 8 mill. Terskelbeløpet er overskredet. Selger B's andel er 25 % og skattepliktig uttaksgevinst for selger B blir kr 2 mill.

6.4.3 Terskelbeløp for annet enn fysiske driftsmidler

Hvis samlet gevinst fratrukket samlet fradragsberettiget tap for eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b til e, utgjør kr 1 mill. eller mindre, skal det ikke foretas beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-2 annet ledd. Tilsvarende skal det ikke gis fradrag for tap hvis samlet tap for alle eiendeler eller forpliktelser innenfor tillagt skattepliktig gevinst, ikke overstiger kr 1 mill. i løpet av inntektsåret.

Det skal leveres oppgave som nevnt under pkt. 18.1, selv om terskelbeløpene ikke er overskredet, jf. FSFIN § 9-14-2 fjerde ledd.

6.4.4 Terskelbeløp for annet enn fysiske driftsmidler ved uttak fra deltakerlignet selskap

For selskap som lignes etter sktl. §§ 10-40 til 10-49 vil eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b til e, bli ansett å være tatt ut fra norsk beskatningsområde med en forholdsmessig del av den overførte andelen jf. § 9-14 annet ledd siste avsnitt. Terskelbeløpet skal i disse tilfellene måles mot samlet beregnet netto gevinst/tap for hver objektgruppe innenfor det enkelte deltakerlignede selskapet, selv om bare en andel av objektgruppen er tatt ut fra norsk beskatningsområde. Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap kan derfor ligge under kr 1 mill. for den enkelte deltaker. Dersom disposisjonen også fører til uttak fra underliggende deltakerlignet selskap, skal terskelbeløpet måles mot netto gevinst/tap for hver objektgruppe i hvert deltakerlignet selskap.

Eksempel:

A og B eier DLS C med 50 % andel hver. DLS C har en filial i utlandet hvor det er tilknyttet visse eiendeler. I DLS C sin filial er det finansielle eiendeler og immaterielle eiendeler. Selskap C eier også en 50 % andel av underliggende selskap DLS D.

B selger sin andel i DLS C til E som ikke er skattepliktig til Norge. Hverken DLS C eller DLS D driver virksomhet i Norge. Netto gevinst/tap for finansielle eiendeler måles mot terskelbeløp på kr 1 mill. Det samme må netto gevinst/tap for immaterielle eiendeler. Om terskelverdien er overskredet er 50 % av netto gevinst/tap i DLS C skattepliktig/fradrags-berettiget for selger B.

Som en konsekvens av disposisjonen skjer det også uttak fra underliggende selskap DLS D. På samme måte som i selskap C gjøres det en nettoberegning av gevinst/tap for hver objektgruppe, og resultatet av denne måles mot terskelbeløp på kr 1 mill. Om terskelverdien er overskredet er 25 % av gevinsten/tapet i DLS D skattepliktig/ fradragsberettiget for selger B.

7 Redusert gevinst/tap for driftsmidler som tidligere har vært tatt inn i norsk beskatningsområde

I visse tilfeller skal gevinst eller tap reduseres hvis driftsmidlet tidligere har vært tatt inn i norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd. Reglene gjelder for fysiske driftsmidler som er nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav a samt c til j, se pkt. 3.1.1.

Reglene om reduksjon av gevinst gjelder for gevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 og for tap ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 24. april 2013.

Bestemmelsen gjelder bare ved første gangs uttak fra norsk beskatningsområde. I tilfeller der flere perioder må telles med for at 12-måneders kravet i FSFIN § 9-14-1 første ledd skal være oppfylt, vil «førstegangsuttak» være det uttaket hvor 12-måneders kravet for første gang er oppfylt, se høringsnotat fra FIN 24. april 2013. (Om unntak for driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde. Se pkt. 3.1.2).

Bestemmelsen gjelder ikke når driftsmidlet er anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for første gangs inntak til norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-1 tredje ledd.

Hvor bestemmelsen får anvendelse, skal gevinst og tap reduseres forholdsmessig for den del av skattyters eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde.

Reduksjon av gevinst eller tap skal ikke foretas hvor

– gevinsten eller tapet (før den forholdsmessige reduksjonen) ikke overstiger terskelbeløpene i FSFIN § 9-14-1 tredje ledd, se FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd tredje punktum og pkt. 6.4
– eiendelen har fått ny inngangsverdi etter sktl. § 9-14 ellevte ledd ved inntak på nytt i norsk beskatningsområde, se pkt. 12.2.

Hvis skattyter kan kreve fradrag for skatt betalt i utlandet etter sktl. § 9-14 tolvte ledd for latent skatt på gevinst ved inntak i norsk beskatningsområde, se pkt. 16, skal det ikke foretas reduksjon av gevinst for den tidsperiode som gevinstskatten til den andre staten knytter seg til, jf. FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd annet punktum.

8 Tidspunkt for inntekts-/fradragsføring

Hvor det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde, jf. pkt. 4, skal gevinst tas til inntekt og tap føres til fradrag når eiendelen eller forpliktelsen skal anses realisert, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum. Dette vil være siste dag før eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-27. Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, skal også den endelige avregningen av tapet skje det året eiendelen eller forpliktelsen anses tatt ut av norsk beskatningsområde, se § 9-14 sjette ledd annet punktum jf. § 14-27.

Om bortfall av retten til utsatt beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, se pkt. 10.

9 Utsettelse med innbetaling av skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

9.1 Generelt

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 skal skatt som knytter seg til uttak fra norsk beskatningsområde forfalle til betaling i samsvar med de ordinære fristene etter skattebetalingsloven. Skattyter som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i et annet EØS-land kan kreve utsettelse med innbetaling av forfalt skatt, jf. sktl. § 9-14 niende ledd. Retten til å kreve utsettelse med innbetaling gjelder fra og med

2014 for alle typer eiendeler og forpliktelser. Reglene om utsettelse med betaling av skatt gjelder ikke for skattytere som er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

Skatten skal likevel innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret jf. sktl. § 9-14 niende ledd annet punktum. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav a til c gjelder dette imidlertid kun for uttak fra og med 19. juni 2014.

Retten til utsettelse med beskatningen gjelder i den utstrekning skatt etter sktl. § 9-14 ikke overstiger årets netto utlignede skatt på inntekt.

9.2 Betaling av renter

Skattytere som krever utsettelse med innbetalingen av skatten må betale renter som nevnt i sktbl. § 11-6, fra det tidspunkt restskatt knyttet til utlignet skatt etter sktl. § 9-14 skulle vært betalt etter reglene i sktbl. § 10-21, jf. sktl. § 9-14 niende ledd tredje punktum. Rentene skal ikke betales etter hvert som de påløper, men skal tillegges skattekravet. Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter dersom det foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i fremtiden.

9.3 Sikkerhetsstillelse

Dersom det ved uttaket eller senere foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i fremtiden, skal skattyter pålegges å stille betryggende sikkerhet i form av bankgaranti, pant i verdipapirer e.l., jf. sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum.

Om det foreligger reell risiko avgjøres med endelig virkning av Skattedirektoratet. Foreligger det ikke lenger reell risiko, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 9-14 niende ledd femte og sjette punktum.

9.4 Opphør av retten til utsettelse med betaling av skatten

9.4.1 Generelt

Er det ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 gitt utsettelse med betaling av skatten med renter, opphører retten til utsettelse hvis en av følgende begivenheter inntrer, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd

- objektet realiseres
- objektet tas ut til egen bruk
- objektet gis bort
- opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap som skattyter eier andeler i
- skattyter ikke lenger er hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 og ikke anses hjemmehørende i en annen EØS-stat eller
- det ikke foreligger betryggende sikkerhet etter sktl. § 9-14 niende ledd siste punktum.

Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se pkt. 8.

9.4.2 Nærmere om realisasjon

Om hva som er realisasjon, se sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30, jf. § 9-2 og emnene «Realisasjonsbegrepet», «Aksjer – realisasjon», pkt. 3 og «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 2.

Når det gjelder forpliktelser, vil realisasjon foreligge når forpliktelsen er oppfylt, ettergitt eller overført til et annet rettssubjekt. Ved delvis realisasjon faller utsettelsen med skattebetalingen bort forholdsmessig.

Som realisasjon anses også overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et overtakende selskap ved fusjon og fisjon, jf. sktl. § 11-1 flg., omdanning av virksomhet, jf. sktl. § 11-20 og konserninterne overføringer, jf. sktl. § 11-21. Dette gjelder også hvor fusjonen eller fisjonen gjennomføres uten beskatning etter skatteloven kap. 11. I andre tilfeller kan det søkes Finansdepartementet om skattefritak etter sktl. § 11-21 og

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 11-22, se § 11-21 fjerde ledd og § 11-22 femte ledd. Det vil da kunne settes vilkår om at den utsatte skatteforpliktelsen for gevinsten videreføres ved uttaket.

10 Bortfall av retten til utsatt beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Er det ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 gitt utsettelse med avregningen av skatten etter sktl. § 9-14 niende ledd, slik bestemmelsen lød tidligere, faller retten til fortsatt utsettelse med beskatningen bort hvis en av følgende begivenheter inntrer innen fem hele inntektsår etter det inntektsår realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd slik bestemmelsen lød tidligere

- objektet realiseres
- objektet tas ut til egen bruk
- objektet gis bort
- opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap som skattyter eier andeler i

Om hva som anses som realisasjon, se pkt. 9.4.2. Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se pkt. 8.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 forelå det som utgangspunkt skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde selv om den finansielle eiendelen på uttakstidspunktet var omfattet av fritaksmetoden. Det skulle imidlertid da gis utsettelse med beskatningen uten sikkerhetsstillelse, jf. tidligere sktl. § 9-14 niende ledd tredje punktum. Hvis retten til utsatt betaling av skatten på gevinsten bortfaller etter tidligere sktl. § 9-14 tiende ledd, er gevinsten endelig skattefri hvis en gevinst ved realisasjon på dette tidspunktet, uten et forutgående uttak fra norsk beskatningsområde, ville vært skattefri etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav b. Tilsvarende faller et eventuelt tapsfradrag bort hvis en realisasjon på dette tidspunkt ikke ville medført tapsfradrag.

11 Avregning av tapsfradrag ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

11.1 Generelt

Urealisert tap ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 var bare fradragsberettiget for skattytere som var bosatt/hjemmehørende i Norge eller i annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd (slik den lød tidligere). For omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler var tap fradragsberettiget hvis dette vilkåret var oppfylt dagen før objektet ble tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd annet punktum. Tapet ble fastsatt og avregnet ved ligningen for dette året.

11.2 Fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser

Ved uttak av fysiske driftsmidler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, foreligger det fradragsrett hvis skattyter anses bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat på det tidspunkt retten til utsettelse med beskatningen faller bort etter reglene i sktl. § 9-14 tiende ledd, se § 9-14 syvende ledd første punktum, slik bestemmelsene lød tidligere. Om dette tidspunktet, se pkt. 10.

Ved uttak av finansielle eiendeler før 15. mai 2012 er det også et vilkår for fradragsrett at skattyter på tidspunktet for opphør med utsettelse med beskatningen anses bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd første punktum slik bestemmelsen lød tidligere.

For finansielle eiendeler foreligger det imidlertid ikke fradragsrett hvis eiendelen på uttakstidspunktet tilhører en person som er skattemessig bosatt i Norge etter sktl. § 2-1. Se sktl. § 9-14 fjerde ledd slik bestemmelsen lød tidligere og som gjaldt tilsvarende ved tap. Tapsfradrag skulle for disse skattyterne vurderes etter sktl. § 10-70 tredje ledd, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting», pkt. 2.5.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 skal avregningen av tapet utsettes til det år eiendelen eller forpliktelsen er realisert, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd femte punktum, slik bestemmelsen lød tidligere.

Retten til tapsfradrag faller bort hvis eiendelen ikke er realisert innen fem hele inntektsår etter det år eiendelen ble tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav d, slik bestemmelsen lød tidligere. Det samme gjelder aksjer mv. og disse realiseres, gis bort eller tas ut til eget bruk og tapet på dette tidspunktet ville vært avskåret etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav b, slik bestemmelsen lød tidligere.

Hvor tapsfradraget faller bort, skal det foretas endring av ligning for uttaksåret, eventuelt også senere år hvis fradragsretten har medført eller økt et fremførbart underskudd.

11.3 Tapet er helt eller delvis kommet til fradrag i annet land

Hvis tapet helt eller delvis er kommet til fradrag i et annet land, skal fradraget i norsk skattepliktig inntekt reduseres tilsvarende, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd tredje punktum, slik bestemmelsen lød tidligere. Det har ikke betydning for fradragsretten i Norge hvilken skattemessig effekt fradraget har hatt i det annet land.

12 Eiendelen/forpliktelsen tas inn igjen i norsk beskatningsområde

12.1 Uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Tas fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser som før 15. mai 2012 er tatt ut av norsk beskatningsområde inn igjen i norsk beskatningsområde, faller en eventuell tidligere beregnet uttaksskatt bort, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav e, slik bestemmelsen lød tidligere. På tilsvarende måte faller et eventuelt tidligere beregnet tapsfradrag bort. Inntak i norsk beskatningsområde foreligger når eiendelen eller forpliktelsen igjen får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.

Bortfall av uttaksskatten er ikke aktuelt i tilfeller hvor retten til utsettelse med betaling av skatten er falt bort ved realisasjon, uttak, gaveoverføring eller opphør av virksomhet, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd.

Hvis det er gitt utsettelse med beskatningen, vil bortfallet av uttaksskatten innebære at det skal ses bort fra uttaksskatten ved senere realisasjon eller uttak fra norsk beskatningsområde. Den latente gevinsten vil imidlertid gjøres opp ved eventuelt nytt uttak eller ved realisasjon, i den grad den latente gevinsten foreligger på det tidspunktet. Hvis skattyteren allerede har betalt skatten, på grunn av manglende sikkerhetsstillelse eller brudd på opplysningsplikten, må denne skatten refunderes.

For avskrivbare driftsmidler som igjen tas inn i norsk beskatningsområde, må det beregnes ny inngangsverdi, basert på faktiske og tenkte avskrivninger for perioden frem til inntaket, jf. sktl. § 14-61 og emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde», pkt. 3.4.

12.2 Uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

For driftsmidler som er tatt ut fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, får et ev. senere inntak i norsk beskatningsområde ingen konsekvenser for den uttaksskatt som skal beregnes i forbindelse med uttaket fra norsk beskatningsområde. Inntaket får heller ingen betydning for ev. tapsfradrag som ble beregnet ved uttaket.

Hvis det skattebeløpet som ble utlignet ved det tidligere uttaket ikke er betalt, blir det stående som før, og det blir beregnet renter. Kravet til sikkerhet som vilkår for videreføring av betalingsutsettelsen, jf. pkt. 9.3 gjelder som før.

For eiendel og forpliktelse som omfattes av reglene om uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, skal inngangsverdien ved inntak til norsk beskatningsområde settes til markedsverdien på tilknytningstidspunktet, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd. Har skattyter før uttaket fra norsk beskatningsområde ikke hatt skatteplikt som følge av manglende tilknytning til Norge, skal inngangsverdien settes til historisk kostpris. For driftsmidler som omfattes av reglene i sktl. §§ 14-60 flg. om driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, skal det fastsettes inntaksverdi i samsvar med disse reglene, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde», pkt. 3.

13 Bortfall av skatt etter fem år ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Hvis retten til utsettelse med beskatningen ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 ikke er falt bort og uttaksskatten ikke er falt bort tidligere, for eksempel ved realisasjon eller inntak i norsk beskatningsområde, faller den beregnede uttaksskatten bort fem hele inntektsår etter det inntektsår realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav d, slik bestemmelsen lød tidligere. Et fradragsberettiget tap faller da også bort. Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se pkt. 8. Hvis skattyteren allerede har betalt skatten, på grunn av manglende sikkerhetsstillelse eller brudd på opplysningsplikten, må denne skatten refunderes.

14 Reduksjon av beregnet skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Hvis skattyteren realiserer eiendelen til en lavere verdi enn den verdi som er lagt til grunn som utgangsverdi ved uttaket fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd og pkt. 6.2, kan skattyter kreve at utlignet skatt blir redusert, slik at skatten beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav a, slik bestemmelsen lød tidligere. Realisasjonsverdien kan imidlertid ikke settes lavere enn inngangsverdien.

Valg av realisasjonsverdi gjelder ikke ved tap og ikke hvor retten til utsatt beskatning faller bort ved gaveoverføring, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav a tredje punktum (slik bestemmelsen lød tidligere).

For forpliktelser gjelder det tilsvarende hvis forpliktelsen realiseres til en høyere verdi enn det som ble lagt til grunn ved uttaket fra norsk beskatningsområde, jf. § 9-14 ellevte ledd bokstav a siste punktum (slik bestemmelsen lød tidligere).

For fysiske driftsmidler, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav a, skal det gjøres et tillegg til faktisk realisasjonsverdi for beregnede avskrivninger i perioden mellom uttaket og den faktiske realisasjonen, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav a tredje punktum (slik bestemmelsen lød tidligere). De beregnede avskrivningene fastsettes etter reglene i sktl. § 14-60 femte ledd, jf. § 14-62, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde», pkt. 3.4.2. De tenkte avskrivningene skal fastsettes på grunnlag av den utgangsverdi som er lagt til grunn ved beregningen av uttaksskatten og maksimale saldoavskrivninger for tiden etter uttaket. Det skal benyttes maksimale saldoavskrivninger, uavhengig av om skattyter er hjemmehørende i EØS-området. For deler av inntektsår skal det benyttes forholdsmessige saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-62 femte ledd bokstav b annet punktum.

Hvor det er aktuelt å redusere ilignet skatt, må ligningen for innvinningsåret endres. I tilfeller der det ikke er gitt utsettelse med betaling av uttaksskatten, fordi skattyter ikke har stilt betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen eller har brutt opplysningsplikten, skal det foretas en forholdsmessig refusjon av den ilignede skatt.

15 Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet

15.1 Uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Hvis en gevinst ved realisasjon etter uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 er skattepliktig til et annet land, skal det gis kreditfradrag i endelig utlignet norsk uttaksskatt for den skatt som er betalt i utlandet for denne delen av gevinsten, jf. sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav c, slik bestemmelsen lød tidligere.

Det er et vilkår for kreditfradrag at den andre staten ikke gir kredit for skatt som betales i Norge.

Kreditfradraget beregnes etter reglene i sktl. § 16-20 flg. så langt de passer, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4. Det er ikke noe vilkår for kreditfradrag etter sktl. § 9-14 ellevte ledd bokstav c at kreditfradraget gjelder skatt av inntekt med kilde i utlandet, sml. sktl. § 16-20 første ledd bokstav a. Fradraget er heller ikke begrenset av ettårsfristen i sktl. § 16-22 annet ledd første punktum, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.8.6.

Kreditfradraget er begrenset til skatt av den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge. Fradragsbeløpet kan ikke overstige den uttaksskatt som er ilagt i Norge (maksimalt kreditfradrag) for denne del av gevinsten, jf. sktl. § 16-21 første ledd.

Det gis ikke kreditfradrag for skatten i utlandet i skatt til Norge på annen inntekt enn endelig utlignet uttaksskatt, jf. sktl. § 16-21 første ledd.

Skattyter må dokumentere at vilkårene for kreditfradrag er oppfylt.

15.2 Uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

15.2.1 Generelt

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, skal den norske skatten som utgangspunkt ikke reduseres, selv om gevinst ved realisasjon ville vært skattepliktig til en annen stat.

Hvis det godtgjøres at skatt ville blitt utløst til en annen EØS-stat ved realisasjon på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, kan det kreves fradrag i norsk skatt for beregnet gevinstskatt på eiendeler og forpliktelser som er skattepliktig etter reglene om uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd. Skatteverdien av tap som ville vært fradragsberettiget i den andre EØS-staten, skal redusere skatteverdien av tap som gir rett til fradrag i Norge, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd annet punktum og FSFIN § 9-14-4.

15.2.2 Beregning av fradrag for tenkt skatt

Ved gevinstberegningen som danner grunnlag for fradrag for latent skatt, skal markedsverdien legges til grunn som utgangsverdi hvor markedsverdien er kjent. Hvor det ikke foreligger en kjent markedsverdi, skal utgangsverdien fastsettes ved skjønn, jf. sktl. § FSFIN § 9-14-4 første ledd. Norske regler legges til grunn for verdsettingen, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd.

Hvor eiendelen eller forpliktelsen er gitt tilknytning til den andre EØS-statens beskatningsområde etter anskaffelse eller inntak i norsk beskatningsområde, settes inngangsverdien til markedsverdien på tilknytningstidspunktet med fradrag for faktiske avskrivninger i den andre EØS-staten, jf. FSFIN § 9-14-4 annet ledd første punktum. Dersom verdien beregnet på denne måten er lavere enn den skattemessige verdien på uttakstidspunktet, settes inngangsverdien til den skattemessige verdien på uttakstidspunktet, jf. FSFIN § 9-14-4 annet ledd annet punktum.

Ved beregning av fradrag for tenkt skatt etter sktl. § 9-14 syvende ledd anvendes reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat i sktl. §§ 16-20 til 16-29 så langs de passer, jf. FSFIN § 9-14-4 tredje ledd.

16 Fradrag for skatt betalt i utlandet for latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde

16.1 Generelt

Ved uttak av eiendel eller forpliktelse fra norsk beskatningsområde, gis det fradrag for utenlandsk skatt på latent gevinst ved et eventuelt inntak av den samme eiendelen eller forpliktelsen til norsk beskatningsområde etter reglene i sktl. § 9-14 tolvte ledd som er beskrevet nedenfor. Dette gjelder ved uttak fra norsk beskatningsområde både før og etter 15. mai 2012. Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 er det for alle typer eiendeler og forpliktelser et vilkår at skattyter er bosatt/hjemmehørende i Norge eller en annen EØS-stat på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, jf. nedenfor.

Fradragsretten gjelder ved uttak av alle typer objekter som omfattes av reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd. Dette gjelder fysiske driftsmidler, immaterielle eiendeler, omsetningsgjenstander, finansielle eiendeler og forpliktelser.

Det er et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at eiendelen eller forpliktelsen får tilknytning til en reelt etablert virksomhet eller en reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 tolvte ledd tredje punktum. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-staten som ved anvendelsen av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

fritaksmetoden i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og i NOKUS-tilfellene, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)». Skattyter må dokumentere at etableringen og den økonomiske aktiviteten i den andre EØS-staten er reell. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må deltakeren fremlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av dokumentasjonens riktighet.

Det er et vilkår for kreditfradrag at den andre staten ikke gir kredit for skatt som betales i Norge.

16.2 Fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser

Ved uttak av fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser før 15. mai 2012, er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter på det tidspunkt retten til utsettelse med beskatningen opphører, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd, anses skattepliktig til Norge som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 tolvte ledd fjerde punktum. Om når retten til utsatt beskatning opphører, se pkt. 10.

Ved uttak av fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser fra og med 15. mai 2012, er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde er skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 tolvte ledd femte punktum.

16.3 Omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler

Ved uttak av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde er skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 tolvte ledd femte punktum.

16.4 Beregning av kreditfradraget

Fradrag gis etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-29 så langt de passer, jf. sktl. § 9-14 tolvte ledd første punktum og emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4. Dette innebærer at fradragsbeløpet ikke kan overstige den skatt som blir ilagt gevinsten i Norge (maksimalt kreditfradrag), jf. sktl. § 16-21. Kreditfradraget er begrenset til skatt av den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge. Fradragsbeløpet kan ikke overstige den uttaksskatt som er ilagt i Norge (maksimalt kreditfradrag) for den del av gevinsten som er skattepliktig til Norge.

16.5 Skatteposisjoner

Hvis skatteplikt til Norge opphører i forbindelse med uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, skal skattyteren i utflyttingsåret som hovedregel inntektsføre negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt gevinstsaldo på gevinst og tapskonto. Tapssaldo på gevinst- og tapskonto samt positiv saldo i gruppe a, c, d og j hvor tilhørende driftsmiddel er realisert skal fradragsføres. Se sktl. § 14-48 første og tredje ledd.

Selskaper som flytter til en stat innenfor EØS, herunder som helt eller delvis flytter til en annen EØS-stat som ledd i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon, kan på nærmere vilkår utsette inntektsføringen av positiv gevinst- og tapskonto, samt negativ saldo, jf. sktl. § 14-48 fjerde og femte ledd.

Ved flytting til et lavskatteland innenfor EØS må selskapet etter flyttingen være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet der, på samme vilkår som fastsatt i sktl § 10-64 bokstav b, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Selskapet må stille sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.

Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte. Kravet til sikkerhetsstillelse fastsettes av Skattedirektoratet. Avgjørelsen av

om det foreligger reell risiko som nevnt, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt ovenfor, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. 14-48 fjerde ledd fjerde, femte og sjette punktum.

Retten til utsatt inntektsføring faller bort dersom

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt,
- selskapet senere blir hjemmehørende i et land utenfor EØS eller flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum.

Ved bortfall av retten til utsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

17 Tilbakeføring av underskudd

Sktl. § 14-7 om tilbakeføring av underskudd kan komme til anvendelse hvis virksomheten i Norge opphører i forbindelse med uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde. Se emnet «Underskudd», pkt. 6.

18 Oppgaveplikt

18.1 Oppgaveplikt ved uttak

Det skal leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd, med beregning av gevinst, sammen med selvangivelsen for det år gevinsten er innvunnet, jf. skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, jf. FSFIN § 9-14-5. Det skal leveres oppgave selv om gevinsten eller tapet ikke overstiger terskelbeløpene, jf. FSFIN § 9-14-2 fjerde ledd.

Utsettelse med innbetaling av utlignet skatt etter disse reglene er betinget av at det leveres slik oppgave, jf. FSFIN § 9-14-3 første ledd.

Oppgaven vil danne grunnlag for skatteberegningen og eventuell fastsetting av sikkerhet i tilfeller der det gis utsettelse med skattebetaling. Oppgaven vil også danne grunnlag for om gevinsten/tapet overstiger terskelbeløpet.

18.2 Oppgaveplikt i årene etter uttak

Fortsatt utsettelse med innbetaling av utlignet skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde, er betinget av at det i hvert av de påfølgende år dokumenteres at den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen er i behold og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, jf. FSFIN § 9-14-3 annet ledd. Dokumentasjonen gis sammen med selvangivelsen. For skattytere som ikke skal levere selvangivelse, er fristen 31. mai.

Når rett til utsettelse med beskatningen ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen, jf. FSFIN § 9-14-3 fjerde ledd.

18.3 Særlig om deltakerlignet selskap

For deltakerlignede selskaper påhviler oppgaveplikten i utgangspunktet selskapet. Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap føres fra RF-1109 "Uttak fra norsk område for skattlegging" over til Næringsoppgave eller RF-1233 "Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerlignet selskap".

Deltaker har imidlertid plikt til å fylle ut RF-1109 om dette ikke er gjort fra selskapets side.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utland – virksomhetsinntekter

1 Inntekter, generelt

1.1 Intern rett

1.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer som er bosatt i Norge og selskaper og andre innretninger som er egne skattesubjekter og er hjemmehørende i Norge, er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for all sin virksomhet. Dette gjelder uten hensyn til hvor virksomheten er utøvet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Om hvilke personer og selskaper som er bosatt/hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted». Skatteavtaler vil imidlertid medføre begrensninger i Norges beskatningsadgang med hensyn til virksomhet som drives i utlandet, se nedenfor.

1.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer som er bosatt i utlandet og selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet, er skattepliktige til Norge for formue knyttet til og inntekt vunnet ved utøvelse av eller deltakelse i, virksomhet som drives eller bestyres her i riket. Skatteplikten gjelder også virksomhet hvor arbeidstakere stilles til rådighet for andre innen riket, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Se også FIN 16. januar 2008 i Utv. 2008/531 om skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Om et tilfelle hvor aktiv forvaltning av kapital ikke ble ansett drevet i Norge, se FIN 15. november 2006 i Utv. 2006/1750.

Personlig næringsdrivende som er bosatt i utlandet og som driver virksomhet i Norge, lignes som hovedregel i klasse 0. Om unntak, se emnet «Klassefastsetting», pkt. 3.5. Om beregning av toppskatt, se emnet «Personinntekt – toppskatt».

Skatteplikt kan også foreligge etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2 for inntekt som vinnes ved virksomhet som faller inn under petroleumsskatteloven. Om omfanget av skatteplikten etter petroleumsskatteloven hvor skatteavtalen ikke omfattet kontinentalsokkelen, se Utv. 2011/1111 (Rt. 2011/999) (Allseas Marine Contractors S.A.). (Sveitsisk rørleggingsselskap ble ansett skattepliktig til Norge for alle inntekter knyttet til en kontrakt om rørlegging på den norske kontinentalsokkelen. Skatteplikten til Norge omfattet også verdiskapning som fant sted ved hovedkontoret, herunder markedsføring, prekvalifisering, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning.

Artister som er bosatt i utlandet er ikke skattepliktige etter skatteloven, jf. sktl. § 2-35 første ledd. Disse er i stedet skattepliktige til staten for bruttoinntekten etter lov 13. desember 1996 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), jf. artistskatteloven § 1. Nærmere om utenlandske artister, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.2.2.

1.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene er hovedregelen at bostedsstaten/den stat selskapet er hjemmehørende, har beskatningsretten til inntekt av virksomhet når det gjelder

– virksomhet (forretningsvirksomhet), jf. f.eks. NSA art. 7 nr. 1,
– virksomhet drevet gjennom utøvelse av fritt yrke e.l., jf. f.eks. NSA art. 14 nr. 1.

Skjer utøvelse av virksomhet eller fritt yrke i en annen stat enn der de er bosatt gjennom fast driftssted eller fast sted, skal imidlertid beskatningen skje i den stat der det faste driftssted eller det faste sted befinner seg, se pkt. 2.

Personer som utøver fritt yrke i en annen stat enn der de er bosatt, vil etter art. 14 nr. 1 b) i NSA bli skattepliktige i arbeidsstaten når de oppholder seg der mer enn 183 dager i en 12-måneders periode som begynner eller slutter i det angjeldende skatteår.

Om fast driftssted, se pkt. 2. Om fast sted, se pkt. 3. Om inntektsfastsetting ved fast driftssted og fast sted, se pkt. 5

2 Fast driftssted

2.1 Definisjon

«Fast driftssted» er i skatteavtalene definert som «et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet», jf. art. 5 nr. 1 i NSA.

2.2 Eksempler på fast driftssted

Forutsatt at betingelsene i NSA art. 5 nr. 1 er oppfylt, angir NSA art. 5 nr. 2 og 3, en del eksempler på fast driftssted

- sted hvor foretak har sin ledelse
- filial
- kontor
- fabrikk
- verksted
- bergverk, olje- eller gasskilde, steinbrudd eller annet sted hvor naturforekomster utvinnes
- sted for et bygningsarbeid, anleggs-, installasjons- eller monteringsprosjekt eller virksomhet som består av planlegging, overvåking, rådgivning eller annen hjelpende personalinnsats i forbindelse med slikt prosjekt, hvis varighet overstiger 12 måneder.

Om fast driftssted i forbindelse med fiskebåter i forhold til skatteavtalen med USA, se HRD i Utv. 1984/191 (Rt. 1984/99). Om fast driftssted i forhold til skatteavtalen med Elfenbenskysten, se HRD i Utv. 2004/649 (Rt. 2004/957). (To fartøy drev seismiske undersøkelser utenfor Elfenbenskysten i to atskilte perioder på henholdsvis 25 og 41 dager. Retten kom til at kravet til varighet ikke var oppfylt.)

2.3 Eksempler på aktiviteter som ikke utgjør fast driftssted

NSA har i art. 5 nr. 5 en oppregning av aktiviteter som ikke anses å være fast driftssted. Felles for alle disse er at det gjelder aktiviteter som er av forberedende art eller er en hjelpevirksomhet. Dette gjelder når

- det gjøres bruk av innretninger utelukkende til lagring, utstilling eller utlevering av varer som tilhører foretagendet
- varelager som tilhører foretagender opprettholdes utelukkende for lagring, utstilling eller utlevering
- varelager som tilhører foretagender opprettholdes utelukkende for bearbeidelse ved et annet foretagende
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende til innkjøp av varer eller til innsamling av opplysninger for foretagendet
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for å drive annen virksomhet som for foretagendet er av forberedende art eller har karakter av hjelpevirksomhet
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for en kombinasjon av de ovenfor nevnte aktiviteter, forutsatt at resultatet av det faste forretningssteds samlede virksomhet som skriver seg fra denne kombinasjonen, er av forberedende art eller har karakter av en hjelpevirksomhet

2.4 Særlig om bygnings- og monteringsarbeid

Det spesielle for bygnings- og monteringsarbeid er at virksomheten på det enkelte sted etter sin art er tidsbegrenset.

Foregår slikt monteringsarbeid på et sted mer enn 12 måneder, etableres «fast driftssted» og derved skatteplikt til vedkommende stat, jf. f.eks. NSA art. 5 nr. 3. Ved beregningen av hvor lenge et slikt arbeid har pågått, skal hele arbeidstiden regnes med, også den tid som har gått med til forberedende arbeid på byggeplassen. Forsinkelser og midlertidige avbrudd vil ikke komme til fradrag når tidsrommet skal beregnes. Det er antatt at uttrykket «bygningsarbeid eller anleggs- eller monteringsprosjekt» bør tolkes vidt.

Anlegg av veier, broer og oljeledninger vil klart gå inn under bestemmelsen. Deler av et bygningsarbeid vil normalt også falle inn under bestemmelsen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Flere oppdrag som hver er under 12 måneder, kan sees under ett når kontraktene utgjør en kommersiell og geografisk enhet, jf. URD 18. september 1980 i Utv. 1980/596.

2.5 Fast driftssted ved tjenesteyting

Enkelte skatteavtaler har bestemmelse om beskatning av tjenester i artikkel 5. Tjenester som et foretak i en avtalestat utfører i en annen avtalestat, anses for å være drevet gjennom et fast driftssted i den annen stat når tjenesteytingen skjer gjennom en fysisk person som er til stede i den annen stat i ett eller flere tidsrom, som til sammen overstiger 183 dager i en tolvmåneders periode. Denne bestemmelsen er knyttet til opphold generelt og gjelder selv om oppholdene er knyttet til ulike prosjekter, uavhengig av om prosjektene har tilknytning til hverandre eller ikke.

Dette gjelder i noen tilfeller kun dersom mer enn 50 prosent av foretakets brutto inntekt fra aktiv virksomhet i det eller de tidsrom skriver seg fra tjenester utført i den annen stat gjennom disse fysiske personene.

2.6 Fast driftssted ved agent/representant

Hovedregelen i NSA art. 5 punkt. 6, 1. punktum bestemmer at et foretak skal anses å ha fast driftssted i den staten hvor en person som ikke er en uavhengig mellommann opptrer på vegne av foretaket. Dette gjelder for enhver virksomhet agenten/representanten påtar seg for foretaket. Det er følgelig ikke nødvendig at foretaket har eget kontor, filial mv. i agentens/representantens hjemstat for å konstatere et fast driftssted etter NSA art. 5 punkt 6. Avhengighet foreligger dersom agenten/representanten er

– juridisk og økonomisk avhengig av foretaket,
– opptrer på vegne av foretaket, og
– har, og vanligvis utøver, fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket

Om agentforhold, se BFU 107/2003. Et kommisjonsforhold hvor avtaler som kommisjonæren inngår med tredjemann ikke binder kommittenten, jf. kommisjonsloven (lov 30. juni 1916 nr. 1) § 56, er ikke tilstrekkelig til å etablere fast driftssted i den stat som kommisjonæren opptrer. Se HRD 2. desember 2011 i Utv. 2012/1 (Rt. 2011/1581) (Dell Products).

Etter NSA art. 5 punkt 6, 2. punktum skal et foretak ikke anses å ha et fast driftssted i den annen kontraherende stat hvis agentens/representantens virksomhet er begrenset til å omfatte aktiviteter som nevnt i NSA 5 punkt 5, og som hvis de ble utøvet gjennom et fast forretningssted ikke ville ha gjort dette faste forretningssted til et fast driftssted etter bestemmelsene i nevnte punkt. Dette gjelder virksomhet av forberedende art eller virksomhet som har karakter av å være hjelpevirksomhet.

Etter NSA art. 5 punkt 7 skal et foretak heller ikke anses for å ha et fast driftssted i den annen kontraherende stat bare av den grunn at det driver forretningsvirksomhet i denne stat gjennom en megler, kommisjonær eller annen uavhengig mellommann. Dette gjelder såfremt disse personer opptrer innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet.

Den omstendighet at et selskap kontrollerer, eller blir kontrollert av, et annet selskap (eks. i konsern) i en annen kontraherende stat, medfører ikke i seg selv at selskapene vil være faste driftssteder for hverandre, jf. NSA art. 5 punkt 8. Det samme gjelder selskaper hvor det er tilsvarende eierinteresse, for eksempel i et søsterselskapsforhold.

3 Fast sted

For fritt yrke brukes vanligvis terminologien «fast sted», men uttrykket er i utgangspunktet innholdsmessig ikke forskjellig fra «fast driftssted».

Således vil kontorhold mv. i den stat yrkesutøvelsen finner sted medføre beskatning i denne stat. Etter kommentarene til den tidligere art. 14 i OECDs mønsteravtale vil det være nok at utøvelsen av yrket er knyttet til et senter for virksomheten av fast eller vedvarende karakter. Det er således neppe et absolutt krav at vedkommende har vanlig full rådighet over et kontor e.l.

4 Særlig om utenlandske leger

De nordiske land er blitt enige om at skatteavtalen må forstås slik at leger bosatt i et nordisk land og som oppholder seg i et annet nordisk land i kortere perioder, vanligvis ikke skal skattlegges i oppholdslandet for den del av inntekten som etter hjemlandets internrett karakteriseres som virksomhetsinntekt. Dette gjelder uansett om inntekten er knyttet til virksomhet på legekontor, sykebesøk eller såkalt legevakttjeneste.

Oppholder legen seg i et annet nordisk land i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av en tolvmåneders periode som begynner eller slutter i det aktuelle skatteår, kan all inntekt som regnes som virksomhetsinntekt beskattes i oppholdslandet, jf. NSA art. 14 nr. 1 b).

Den del av legens inntekt som etter oppholdslandets intern rett anses som lønn, vil likevel alltid være skattepliktig til Norge når legen er ansatt fast eller i vikariat ved f.eks. et norsk sykehus eller som kommunelege, jf. art. 19 nr. 1 og 15 nr. 1 i NSA.

Samme forståelse skal legges til grunn ved anvendelsen av tilsvarende bestemmelser i skatteavtaler med andre land. Se Sk. nr. 9/1996 i Utv. 1996/867.

5 Inntektsfastsetting ved fast driftssted/fast sted

5.1 Generelt

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekter og fradrag ved fast driftssted også tas med ved beskatningen i Norge. Ellers skal inntekter og fradrag unntas fra beskatning i Norge.

Når det er fastslått at det foreligger et fast driftssted eller en fast innretning, oppstår spørsmålet om hvilken inntekt som skal beskattes i driftsstedsstaten, se NSA artikkel 7. Om denne fordelingen, se nedenfor i pkt. 5.2.

Om skatteplikt for salgsgevinst ved realisasjon av fartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel, se HRD i Utv. 2008/587 (Rt. 2008/233).

Om skatteplikt ved omdanning av virksomhet utøvet gjennom fast driftssted, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

For virksomhet drevet gjennom et fast driftssted her, kan skatteplikten til Norge opphøre når virksomheten ved det faste driftsstedet legges ned eller avsluttes på annen måte. Det er ikke avgjørende om filialen (det faste driftsstedet) fortsatt er registrert i Foretaksregisteret. Slikt opphør av skatteplikt kan utløse beskatning for eksempel ved at avskrivbare driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64 og emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde». Tilsvarende skal negativ saldo og gjenværende saldo på gevinst- og tapskonto gjøres opp ved opphør av norsk skatteplikt, jf. sktl. § 14-48 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.3.

Opphør av skatteplikt til Norge vil kunne anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 første ledd, slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD (Gulating) av 22. september 2004 i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH & Co. KG) og emnet «Underskudd», pkt. 6.3. Underskudd som ikke er tilbakeført kan eventuelt fremføres til fradrag i et senere år hvis skattyteren igjen skulle bli skattepliktig til Norge.

5.2 Tilordning av inntekter/kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted

5.2.1 Generelt

Hvor det foreligger fast driftssted, må det foretas en fordeling av inntekt/fradrag mellom hjemstaten og driftsstedsstaten.

Fordeling av inntekt mellom hovedkontor og fast driftssted (filial) reguleres etter ordlyden ikke av sktl. § 13-1. Derimot kan regelen få anvendelse ved allokering av inntekter mellom landinntekt og sokkelinntekt, se HRD i Utv. 2003/1317 (Statpipe).

OECDs mønsteravtale har en egen bestemmelse om tilordning av inntekt til fast driftssted i artikkel 7. Denne bestemmelsen stadfester armlengdeprinsippet i fast driftsstedstilfellene (selvstendighetsfiksjonen).

5.2.2 Allokering av inntekt til fast driftssted/fast sted

Hovedregelen er at driftsstedsstaten bare kan beskatte så mye av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftssted, se art. 7 i OECDs mønsteravtale. Det er bare inntekter av

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

den aktivitet som utøves gjennom det faste driftssted som kan beskattes i driftsstedsstaten, mens inntekt av annen aktivitet ikke skal beskattes der.

Fortjenesten ved det faste driftssted fastsettes til hva denne virksomheten må forutsettes å ha tilført foretaket. Inntekten fastsettes til hva den ventelig ville ha utgjort om det faste driftssted hadde vært et uavhengig foretak (selvstendighetsfiksjonen), jf. art. 7 nr. 2.

I OECDs mønsteravtale av juli 2010 er det blant annet foretatt endringer i art. 7 for å reflektere OECDs rapport av 22. juli 2010 om tilordning av fortjeneste til fast driftssted, herunder implementering av OECDs autoriserte tilnærming.

OECDs autoriserte tilnærming innebærer at inntekt fra fast driftssted skal fastsettes som om det var et uavhengig foretak (selvstendighetsfiksjonen) i forhold disposisjoner (dealings) med andre deler av foretaket.

Gjeldende skatteavtaler bygger på tidligere art. 7 i OECDs mønsteravtale 2008 med tilhørende kommentarer. I følge kommentarene er OECDs autoriserte tilnærming ikke fullt ut implementert. Det foreligger således en begrensning i selvstendighetsfiksjonen for interne renter og royalty, såfremt de ikke har tilknytning til hovedkontorets eller det faste driftsstedets kjerneaktivitet. For eksempel kan det for banker beregnes renter mellom hovedkontor og fast driftssted.

De fleste skatteavtaler Norge har inngått bygger på formuleringen i den tidligere art. 7. Denne artikkelen legger til grunn at hver enkelt inntekts- og fradragspost skal vurderes særskilt når fordelingen av inntekter og kostnader mellom hovedkontoret og driftsstedet skal foretas. I noen tilfeller kan foretakets totalresultat fordeles mellom hovedkontoret og driftsstedet etter en nøkkel fordi det ikke er praktisk mulig å vurdere hver enkelt post separat, jf. tidligere art. 7 nr. 4. Ved bruk av en slik fordelingsnøkkel skal det tas sikte på å komme frem til en fordeling som er mest mulig i samsvar med hovedregelen i tidligere art. 7 nr. 2. En kan derfor ikke uten videre fordele foretakets samlede nettoinntekt i forhold til fordelingsnøkler som f.eks. omsetningsstørrelser, antall ansatte, produksjonstall o.l.

En andel av felles administrasjonskostnader og andre felles kostnader kan belastes det faste driftssted selv om disse i utgangspunktet for eksempel bare er belastet hovedkontoret. Videre vil den omstendighet at foretaket totalt har underskudd ikke medføre at det faste driftssted kan få fradrag for underskudd, hvis virksomheten i det faste driftssted isolert sett har gått med overskudd.

6 Fradrag for kostnader og tap

6.1 Bosattlhjemmehørende i Norge

I den utstrekning inntekter ved virksomhet i utlandet skal tas med til beskatning i Norge, vil korresponderende kostnader være fradragsberettiget ved ligningen i Norge. Dette gjelder hvor virksomheten utøves i et land som Norge ikke har skatteavtale med, hvor skatteavtalen forebygger dobbeltbeskatning ved kreditmetoden eller hvor virksomheten ikke drives gjennom et fast driftssted i et skatteavtaleland. Det foreligger fradragsrett selv om virksomheten går med underskudd. Tilsvarende gjelder for eventuelle tap ved virksomhet i utlandet.

Er inntekt eller gevinst i virksomhet som drives av norsk deltaker i utlandet unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale, kommer kostnader og tap i virksomheten herunder underskudd, ikke til fradrag i Norge, verken helt eller delvis, se sktl. § 6-3 femte ledd og § 9-4 annet ledd. Underskudd som relaterer seg til inntektsår da skatteavtale med vedkommende land var basert på fordelingsmetoden, kan ikke fremføres ved overgang til kreditmetoden, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1396.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.1.

6.2 Bosattlhjemmehørende i utlandet

6.2.1 Generelt

Siden inntektsbeskatningen for skattyter som er bosatt/hjemmehørende i utlandet er begrenset til inntekter fra kilder som er nevnt i sktl. § 2-3, kan det bare kreves fradrag

for kostnader som etter sin art knytter seg til disse kilder. En forutsetning for fradrag er at kostnadene er fradragsberettigede etter norsk intern rett.

Kostnader som kommer utlendingens virksomhet i flere land til gode, (fellesomkostninger til administrasjon, markedsføring mv.) kan kreves fradratt ved ligningen i Norge med den andel som vedrører virksomheten i Norge. Se også NSA artikkel 7 nr. 3. Om OECDs retningslinjer for internprising mellom selskaper, se emnet «Utland – internprising (transfer pricing)», pkt. 3.

6.2.2 Arbeidsreiser

En selvstendig næringsdrivende som dagpendler mellom hjemmet i utlandet og arbeidssted i Norge, kan kreve fradrag for arbeidsreiser.

6.2.3 Avskrivninger

Om avskrivninger mv., se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

6.2.4 Gjeld og gjeldsrenter

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.1.

6.2.5 Konsernbidrag

Om fradrag for konsernbidrag for norsk filial av utenlandsk selskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.1.2 og pkt. 2.1.3.

6.2.6 Underskudd

For utenlandske skattytere som er skattepliktige i Norge kommer reglene om overføring, fremføring og tilbakeføring av underskudd i utgangspunktet til anvendelse på vanlig måte, se emnet «Underskudd». I inntekt oppebåret i Norge vil det ikke være anledning til å gjøre fradrag for noen del av foretakets underskudd som gjelder virksomheten i utlandet. Utlendingen vil således være skattepliktig til Norge for overskudd opptjent i Norge, selv om den virksomhet han driver viser underskudd totalt sett. Skattyter har adgang til å fremføre underskudd oppstått i den norske del av virksomheten. Dette gjelder uansett om underskuddet også er kommet til fradrag i foretakets inntekt i utlandet.

Utenlandsk næringsdrivende som forlater norsk skatteområde med underskudd oppstått i det år virksomheten i Norge avsluttes, kan enten

– kreve underskuddet tilbakeført etter sktl. § 14-7, eller
– fremføre underskuddet ved en eventuelt senere gjenopptakelse av virksomheten her.

Dersom utenlandsboende skattyter er skattepliktig for inntekt til flere kommuner i Norge, kan underskudd i en kommune overføres til fradrag i andre kommuner.

6.2.7 Utenlandsk skatt

Skatter som utlendinger er ilagt i utlandet av den formue og/eller inntekt som er skattepliktig i Norge, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-15.

7 Personinntekt

7.1 Intern rett

Det er ikke vedtatt særregler for fastsetting av beregnet personinntekt for utenlandske eiere av enkeltpersonforetak med skattepliktig virksomhet i Norge. Det skal dermed beregnes personinntekt på vanlig måte av den virksomhetsinntekten som er skattepliktig til Norge.

Om beregning av personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

7.2 Skatteavtale

Beregnet personinntekt er å anse som inntekt av virksomhet og det er skatteavtalens bestemmelser om virksomhetsinntekt som får anvendelse. Dette vil vanligvis være

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

bestemmelsen om inntekt ved forretningsvirksomhet (fast driftssted), se NSA art. 7 og 5. Andre bestemmelser i NSA som kan komme til anvendelse er art. 14 om selvstendige personlige tjenester (fritt yrke), art. 17 om artister mv. og art. 21 om virksomhet knyttet til kontinentalsokkelen.

Det skal bare beregnes personinntekt av den del av foretakets overskudd som skriver seg fra virksomhet som kan beskattes i Norge i henhold til skatteavtalen.

Dersom Norge i henhold til skatteavtalen har fraskrevet seg retten til å skattlegge den virksomhet som drives i utlandet av en person bosatt i Norge, skal det ikke beregnes personinntekt av den del av resultatet som skriver seg fra slik virksomhet.

8 Deltakerlignede selskaper mv.

8.1 Intern rett

8.1.1 Norsk deltaker

Personer skattepliktig som bosatt/selskap mv. hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt og formue fra deltakelse i utenlandske ansvarlige selskaper mv. som skal deltakerlignes etter intern norsk rett, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Skatteplikten omfatter

- formuesverdi av andel i deltakerlignet selskap (for personlige skattytere) jf. sktl. § 4-40, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.25,
- andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden»,
- særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap»,
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlig deltaker etter sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling» og nærmere om utenlandsforhold i pkt. 8.4, og
- gevinst og tap ved realisasjon av andel etter sktl. § 10-44, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

8.1.2 Utenlandsk deltaker

Hvis et deltakerlignet selskap driver virksomhet i Norge, er utenlandske deltakere skattepliktige som næringsdrivende i Norge for sin andel i deltakelsen etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, uansett om deltakelsen er av aktiv eller passiv karakter. Foregår selve driften utenfor riket, kan deltakerne likevel anses å drive virksomhet her hvis bestyrelsen foregår her. Dette vil normalt være tilfelle dersom de sentrale beslutninger treffes ved flertallsbeslutning og flertallet av deltakerne er bosatt/hjemmehørende her. Da vil samtlige deltakere være skattepliktige til Norge. Spørsmålet om skatteplikt til Norge for utenlandske deltakere må løses konkret.

Hvis en utenlandsk deltaker er skattepliktig til Norge, omfatter skatteplikten

- andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden»
- særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i Norge som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap»
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlige deltakere etter sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling» og nærmere nedenfor i pkt. 8.4
- gevinst og tap ved realisasjon av andel etter sktl. § 10-44, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel»
- sjablongmessig inntektsføring ved utdeling fra deltakerlignet selskap, se sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a og emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.1.2.

Trygdeavgift av særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats fastsettes bare hvis deltakeren er medlem av folketrygden, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

Utdeling fra deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 anses innvunnet på utdelingstidspunktet. Det er dermed et vilkår for beskatning av utdelingen at deltakeren på dette

tidspunkt anses skattepliktig til Norge. Utdeling som skjer til en utenlandsk deltaker etter at virksomheten i Norge er opphørt og det ikke lenger foreligger skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, vil således ikke være skattepliktig.

8.2 Skatteavtale

8.2.1 Norsk deltaker i utenlandsk selskap

For personer/selskaper som er bosatt/hjemmehørende i Norge og som eier andeler i et utenlandsk selskap, må det undersøkes om det utenlandske selskapet anses som eget skattesubjekt i den annen stat eller om selskapet deltakerlignes. Hvis det utenlandske selskapet anses som et eget skattesubjekt, kan norsk beskatningsrett være avskåret etter skatteavtale. Spørsmålet om det utenlandske selskapet skal anses som et eget skattesubjekt, vurderes etter norsk internrett, se HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare). Selv om det ikke er tatt forbehold i skatteavtalen, anses norsk beskatningsrett å være i behold dersom det utenlandske selskapet er etablert utelukkende for å omgå norske skatteregler.

Hvis det utenlandske selskapet ikke anses som eget skattesubjekt, men som et deltakerlignet selskap i den annen stat, vil det være skatteavtalenes regler om virksomhet som kommer til anvendelse, jf. pkt. 1.1.2.

Hvis deltakerens inntekt fra det deltakerlignede selskapet er skattepliktig til Norge, gjennomføres deltakerligningen i samsvar med de ordinære reglene, jf. pkt. 8.1.1. Dette gjelder også hvis dobbeltbeskatning av utenlandsinntekten er forbygget gjennom kredittmetoden.

Hvis deler av virksomhetsinntekten i henhold til skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge, vil det være den andel av virksomhetsinntekten som ikke er unntatt fra norsk beskatning som deltakeren skal skattlegges for etter sktl. § 10-41. Det forekommer at virksomhetsinntekter fullt ut må unntas fra beskatning i Norge som følge av bestemmelse i skatteavtale. Dette er tilfelle når skatteavtalen bestemmer at den aktuelle virksomhetsinntekten eksklusivt er forbeholdt det annet land til beskatning. Dette kan følge av skatteavtalen med noen land når selskapet driver internasjonal skips- eller luftfart, og det kan påvises at selskapet effektivt ledes fra det annet land.

8.2.2 Utenlandsk deltaker

Utenlandsk deltaker i et ansvarlig selskap skal beskattes i Norge hvis deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen utøver virksomhet her gjennom et fast driftssted. Dette gjelder både andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, eventuell særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i Norge etter sktl. § 12-2 bokstav f og tillegg i alminnelig inntekt for personlige deltakere ved utdeling etter sktl. § 10-42. En utdeling kan ikke skattlegges etter sktl. § 10-42, hvis utenlandsk deltaker på utdelingstidspunktet ikke lenger er skattepliktig for inntekt fra fast driftssted i Norge.

Gevinst ved realisasjon av andel i et norsk ansvarlig selskap kan beskattes i Norge når deltakeren anses å ha drevet virksomhet her gjennom et fast driftssted, jf. NSA art. 13 nr. 3.

8.3 Opplysningsplikt

Deltakeren har plikt til å gi ligningsmyndighetene opplysninger som er nødvendige for ligningsbehandlingen. Det er gitt nærmere regler om oppgaveplikt i forskrift 19. desember 2014 nr. 1882. Se også emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

8.4 Særlig om utdeling til personlig deltaker

8.4.1 Generelt

For at det skal foreligge skatteplikt for tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling etter sktl. § 10-42, må skattyteren være skattepliktig til Norge på utdelingstidspunktet, enten som bosatt eller som begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3. Videre gjelder skatteplikten bare for utdelinger som knytter seg til inntekter som er eller har vært skattepliktig til Norge. Driver et norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap virksomhet hvor

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

virksomhetsinntekten for deltakeren i sin helhet er skattepliktig til Norge, vil de samlede utdelinger fra selskapet til slik deltaker som hovedregel være skattepliktig fullt ut etter sktl. § 10-42. For norske deltakere vil dette være tilfelle hvis det ikke er inngått skatteavtale med det land hvor virksomheten drives, eller det er inngått skatteavtale og denne bygger på kreditmetoden for den aktuelle inntekten. Hvis inntekten fra selskapet i samsvar med skatteavtale er fullt ut unntatt fra beskatning i Norge, er det ikke grunnlag for å beskatte utdelingen i Norge.

For utenlandske deltakere vil utdelingen være skattepliktig når selskapets virksomhet i sin helhet drives i Norge, slik at den utenlandske deltakeren har fast driftssted her. Det kan også være aktuelt når selskapet ledes fra Norge og driver skip i internasjonal fart, jf. sktl. § 2-3 bokstav b og pkt. 11.1.1.

8.4.2 Vilkår for begrensning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

Når bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge i inntektsåret eller i noen av de fire foregående år, kan deltakeren kreve at utdeling etter sktl. § 10-42 begrenses forholdsmessig, se sktl. § 10-47 første ledd og FSFIN § 10-47. For deltakere bosatt i Norge vil dette være aktuelt hvis virksomheten delvis drives gjennom et fast driftssted i et land som Norge har skatteavtale med, og hvor fordelingsmetoden gjelder for den aktuelle inntekten. For en utenlandsk deltaker vil dette være aktuelt når denne anses å drive virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge.

Unntaksvis kan deltakeren også kreve at utdeling begrenses forholdsmessig selv om han ikke oppfyller vilkåret i sktl. § 10-47 første ledd om at bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 10-47 annet ledd. Det er et vilkår at det er åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket på grunnlag av begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 eller på grunn av skatteavtale med fremmed stat. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor det er påviselig at inntekten ikke har vært skattepliktig til Norge, for eksempel ved at den er opptjent hos en tidligere eier uten skatteplikt for virksomhetsinntekten til Norge.

Personlige deltakeres dødsbo og konkursbo som mottar utdeling kan kreve begrensning på samme vilkår som nevnt ovenfor, se sktl. § 10-47 tredje ledd.

Det er et vilkår for begrensning at skattyter oppfyller kravene til dokumentasjon, jf. sktl. § 10-47 fjerde ledd og pkt. 8.4.4.

8.4.3 Fastsetting av tillegget i alminnelig inntekt

Tillegget i alminnelig inntekt fastsettes til den forholdsmessige del av utdelingen som er knyttet til deltakerens andel av virksomhetsinntekt som er eller har vært skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 annet ledd. Deretter gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming som beregnes på samme måte, jf. FSFIN § 10-47-1 åttende ledd.

Det må tas stilling til om en utdeling kan anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet. Utdeling som skriver seg fra en bestemt virksomhet, anses som hovedregel å være utdelt fra denne virksomheten, jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav a. Utdeling av kontanter, bankinnskudd og tilsvarende likvide midler anses imidlertid ikke å skrive seg fra en bestemt virksomhet, jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav c. Dette gjelder selv om det er på det rene at midlene i sin helhet er opptjent i en bestemt virksomhet.

Utdeling som ikke anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet, fordeles mellom Norge og utlandet. Den skattepliktige utdelingen beregnes på grunnlag av forholdet mellom skattyters nettoinntekt fastsatt i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene (telleren) og skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode (nevneren), jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav b. Skattepliktig utdeling til Norge beregnes dermed slik, jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav b og femte ledd:

$$\frac{\text{Samlet utdeling x virksomhetsinntekt skattlagt til Norge i inntektsåret og de foregående fire år}}{\text{Samlet virksomhetsinntekt skattlagt i Norge og utlandet i inntektsåret og de foregående fire år}}$$

I de tilfeller deltakeren krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-47 annet ledd, se pkt. 8.4.2 skal tillegget fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 10-47-1 sjuende ledd.

Forholdsmessig fradrag for skjerming beregnes slik, jf. FSFIN § 10-47-1 åttende ledd:

$$\frac{\text{Beregnet skjerming på deltakerens totale andel x Andel av utdeling skattepliktig til Norge (som beregnet ovenfor)}}{\text{Samlet utdeling}}$$

Den del av skjermingen som faller på utenlandsinntekten faller bort da den knytter seg til utdeling som ikke er skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 åttende ledd annet punktum. Ubenyttet skjerming som knytter seg til utdeling som er skattepliktig i Norge kan utnyttes på vanlig måte, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

8.4.4 Dokumentasjonskrav

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt, skal dokumentere at vilkårene er oppfylt og gi nødvendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene kan fastsette skattepliktig inntekt (utdeling etter skjerming som er skattepliktig til Norge), jf. sktl. § 10-47 og FSFIN § 10-47-3 første ledd.

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt som følge av begrenset skatteplikt til Norge eller skatteavtale, jf. sktl. § 10-47 første ledd, skal i tillegg fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp, jf. FSFIN § 10-47-3 første ledd annet punktum.

8.4.5 Frist

Krav om begrensning av tillegget i alminnelig inntekt skal i utgangspunktet fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen. Hvis kravet ikke kan godtgjøres på dette tidspunktet, for eksempel fordi den utenlandske ligningen ikke foreligger, kan kravet fremsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Krav kan under ingen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter utløpet av inntektsåret. Se sktl. § 10-47 femte ledd.

8.4.6 Sjablongmessig inntektsføring av utdeling fra deltakerlignet selskap

Det skal foretas sjablongmessig inntektsføring etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b, jf. a annet punktum, for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som mottar utdeling fra deltakerlignet selskap. Om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.2. Skatteplikten gjelder for utdeling fra deltakerlignet selskap som knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge.

9 Skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet

9.1 Generelt

Inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-39 første og annet ledd. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt er heller ikke fradragsberettiget.

Renteinntekter, samt gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster omfattes ikke av sktl. § 2-39 første og annet ledd, se sktl. § 2-39 tredje ledd.

9.2 Geografisk område

Skattefritaksregelen og regelen om avskjæring av fradragsrett gjelder for utvinning av petroleum i utlandet, dvs. i motsetning til i Kongeriket Norge. Svalbard anses som en del av Kongeriket Norge, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2. Reglene gjelder for områder utenfor det geografiske området som er angitt i petroleumsskatteloven § 1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

9.3 Inntekt ved utvinning av petroleum

Med begrepet «inntekt ved utvinning» menes selve utvinningsinntekten. Inntekter fra eventuelle tilknyttede tjenesteaktiviteter som for eksempel boring, brønnstimulering, seismiske undersøkelser og ankerhåndtering er ikke omfattet. Utenfor utvinningsbegrepet faller også inntekter fra videre bearbeiding og foredling av petroleum. Inntekter fra rørledningstransport er heller ikke omfattet av begrepet. Om rørledningstransport inngår som en integrert del av virksomheten i en utvinningstillatelse må inntekter og utgifter tilordnes mellom utvinnings- og transportvirksomheten etter alminnelige prinsipper. Grensen for begrepet «inntekt ved utvinning» skal i utgangspunktet trekkes på samme måte som etter petroleumsskatteloven, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2.

Uttrykket «petroleum» skal forstås på samme måte som petroleumsforekomster som angitt i petroleumsskatteloven § 1 fjerde ledd, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2.

9.4 Avskjæring av fradragsrett for kostnader ved utvinning av petroleum i utlandet

Det gis ikke fradrag for kostnader og tap som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som omfattes av skattefritaket i § 2-39 første ledd.

Kostnader som ikke vil være fradragsberettiget er for eksempel oljeselskapenes kostnader til undersøkelse (leting) etter petroleum, kostnader til signaturbonuser (for å få tildelt tillatelser), kostnader til utbygging av anlegg og andre driftsmidler i utvinningsvirksomheten, øvrige løpende direkte og indirekte driftskostnader, tap ved realisasjon og utrangering av anlegg og driftsmidler og avslutnings- og fjerningskostnader, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2.

9.5 Renter av gjeld

Siden skattyters inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er skattefri etter sktl. § 2-39 første ledd, begrenses fradragsretten for gjeldsrenter, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.3. Gjeldsrentene fordeles etter sktl. § 6-91, se sktl. § 2-39 annet ledd. Dette innebærer at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av eiendeler i den skattefrie utvinningsvirksomheten og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven. Nærmere om fordeling av gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.

9.6 Renteinntekter, gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster

Renteinntekter, gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster er ikke omfattet av unntaket for skatteplikt for inntekter og fradrag for kostnader ved utvinning av petroleum i utlandet, se sktl. § 2-39 tredje ledd. Se nærmere i Prop. LS 1 (2012-2013) pkt. 6.4.3. Betales det skatt til utlandet på finansielle inntektsposter og inntekten har kilde i utlandet, kan det kreves fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt etter de ordinære reglene. Se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.

10 Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen

10.1 Intern rett

Utlendingers formue og inntekt på kontinentalsokkelen vil kunne skattlegges i Norge dersom arbeidet/virksomheten faller inn under petroleumsskatteloven.

Om skatteplikt for salgsgevinst ved realisasjon av fartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel, se HRD i Utv. 2008/587 (Rt. 2008/233).

10.2 Skatteavtale

I de fleste avtaler Norge har inngått etter 1965 sies det uttrykkelig at avtalene gjelder for kontinentalsokkelen, se NSA art. 3 nr. 1 a). I en del eldre avtaler er det ikke sagt noe om dette. Det gjelder f.eks. avtalen med Egypt. Det er antatt at slike avtaler ikke gjelder på kontinentalsokkelen. Også i enkelte senere inngåtte avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med Sveits og Ungarn. En del av de avtaler som omfatter kontinentalsokkelen har spesialbestemmelser som gjelder for virksomheten på kontinentalsokkelen, se art. 21 i NSA. (Om forståelsen av denne artikkel, se FIN

22. oktober 1997 i Utv. 1997/1301 og FIN 9. juni 2004 i Utv. 2004/805.) Likeledes har en del av skatteavtalene egne bestemmelser for å unngå dobbeltbeskatning av inntekter ved virksomhet på kontinentalsokkelen. Disse spesialbestemmelsene varierer betydelig i sin utforming, men vil normalt føre til at spesielt angitte virksomheter lettere får fast driftssted i den staten virksomheten drives i forhold til hva som følger av de ordinære bestemmelsene om fast driftssted i skatteavtalene. Dette vil ikke bare ha betydning for beskatningen av den virksomhet som drives, men også for beskatningen av de arbeidstakere som er tilknyttet virksomheten.

11 Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart mv.

11.1 Intern rett

11.1.1 Hovedregel, bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt i utlandet og utenlandske selskaper vil i utgangspunktet være skattepliktige til Norge for virksomhet ved internasjonal skips- og luftfart som bestyres her i riket, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

11.1.2 Unntak, skipsfart mv.

Sktl. § 2-34 inneholder særlige regler om at person, selskap eller innretning som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge, ikke skal svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie eller drift av eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet.

Skattefritaket gjelder uavhengig av hvor fartøyet er registrert. Virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, omfattes ikke av skattefritaket. Skattefritaket gjelder heller ikke dersom Norge i henhold til skatteavtale med en annen stat er tillagt eksklusiv beskatningsrett til slik formue og inntekt som omfattes av bestemmelsen.

Et utenlandsk selskap med begrenset ansvar omfattes bare av skattefritaket dersom skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge til sammen er direkte eller indirekte deltakere med 34 % eller mindre eller de er skattepliktige for sin andel av overskuddet etter reglene om beskatning av deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), jf. sktl. § 2-34 tredje ledd bokstav a og b. Om NOKUS, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Skattyter må selv godtgjøre at vilkårene for skattefrihet foreligger, samt fremlegge det materiale som er nødvendig for å kunne ta standpunkt til anvendelsen av bestemmelsene, se sktl. § 2-34 fjerde ledd.

11.2 Skatteavtale

Formue/inntekt/gevinst fra internasjonal skips- og luftfart skattlegges etter NSA i den stat hvor foretaket som driver skipet eller luftfartøyet er hjemmehørende, se art. 8 nr. 1, art. 13 nr. 4 og art. 23 nr. 3. I andre skatteavtaler kan beskatningsretten til formue/inntekt/gevinst fra internasjonal skips- og luftfart være tillagt Norge fordi den virkelige ledelse for foretaket har sete her.

I interessentskaps-, kompaniskaps- og andre selskapsforhold med deltakere fra flere stater kan det på samme måte som når det gjelder «bestyrelse» i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, oppstå spørsmål om i hvilken stat «den virkelige ledelse» utøves, f.eks. fordi viktigere beslutninger skal treffes ved enstemmighet. Etter NSA skattlegges hver deltaker i den stat vedkommende er bosatt, se art. 8 nr. 1. Om forståelsen av art. 6 i avtalen med USA, se overenskomst inntatt i Utv. 1990/935.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester

– *Sktl. § 2-38, § 5-2, § 9-7, § 13-1, § 14-2 tredje ledd og § 14-44 femte ledd.*
– *Bokføringsloven § 5, § 10 og § 11.*
– *Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kap. 5 (bokføringsloven).*

1 Innledning

1.1 Generelt

Det er bare bestemmelsene om uttak i sktl. § 5-2 som behandles i det følgende. Om eventuell skatteplikt når formuesobjekter tas ut av norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde» og emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Uttaksbeskatning kan være aktuelt hvor formuesobjekter og tjenester som er knyttet til et selskap eller en inntektsgivende aktivitet

– tas i bruk privat,
– overføres til andre til underpris, eller
– gis bort.

For selskaper er det ikke noe vilkår at formuesobjektet eller tjenesten er knyttet til en inntektsgivende aktivitet.

Reglene om uttak har til hensikt å reversere de kostnadene selskapet eller virksomhetsutøveren har fradragsført, samt hente inn til beskatning positiv differanse mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi som ville vært skattepliktig hvis formuesobjektet eller tjenesten hadde blitt solgt til utenforstående.

Skattlegging kan gjennomføres etter andre bestemmelser som for eksempel

– etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd. Dette er aktuelt for tjenesteyting i form av arbeid overfor egen virksomhet, f.eks. med å oppføre bygg som skal være driftsmiddel eller ved (om)disponering innenfor inntektsgivende virksomhet, se for eksempel HRD i Utv. 1993/3 (Rt. 1992/1379) (Dynapac) (omsetningsgjenstand ble tatt i bruk som driftsmiddel)
– hos brukeren for bruk av egne formuesobjekter, jf. sktl. § 5-1, eller vederlagsfri bruk av formuesobjekter tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 tredje ledd

Ved overføring vederlagsfritt eller til underpris hvor det foreligger interessefellesskap, kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved prisfastsettingen, se pkt. 4.

1.2 Forholdet til realisasjon

1.2.1 Realisasjon til omsetningsverdi

Reglene om uttak får som utgangspunkt ikke anvendelse når formuesobjekt og/eller tjenester realiseres til omsetningsverdi. Reglene kan komme til anvendelse ved realisasjon til underpris. Reglene får derimot ikke anvendelse hvor et formuesobjekt realiseres ved at det går tapt/kondemneres.

Selv om det er betalt omsetningsverdi, kan uttaksbeskatning likevel være aktuelt ved såkalte selskapsfremmede disposisjoner hvor det foreligger interessefellesskap og selskapets kostnader knyttet til formuesobjektet overstiger omsetningsverdien, se nærmere pkt. 4.

1.2.2 Bruk av formuesobjekt/tjeneste som betalingsmiddel

Bruk av et formuesobjekt eller tjeneste som betalingsmiddel for en motytelse, er en realisasjon av objektet eller tjenesten hvor vederlaget er motytelsen (bytte). Vederlaget vil ikke alltid fremgå klart av forholdet. Hvor det har betydning må vederlaget da fastsettes ved skjønn. Det skjønnsmessig fastsatte vederlaget behandles på samme måte som et kontantvederlag for objektet eller tjenesten.

Overdrar f.eks. en arbeidsgiver en bil til en ansatt uten at den ansatte betaler et kontantvederlag, anses dette som realisasjon av bilen. Bilens omsetningsverdi behandles

som vederlag hos arbeidsgiveren og inntektsføres/nedskrives på saldo hos arbeidsgiveren. Den samme verdien anses som vederlag for arbeid og skal behandles som en lønnskostnad hos arbeidsgiver.

2 Vilkår for uttaksbeskatning

2.1 Generelt

For at uttaksbeskatning skal kunne finne sted må visse fellesvilkår være oppfylt. Det må skje et uttak til egen bruk eller en gaveoverføring. Uttaket må gjelde en formuesgjenstand, vare eller tjeneste. For uttak hos personer og sameier må også tilleggsvilkårene nedenfor være oppfylt, se pkt. 2.4. Disposisjoner som oppfyller nedenstående vilkår for uttaksbeskatning kan likevel være unntatt fra skatteplikt. Om disse begrensningene, se nedenfor pkt. 2.5.

2.2 Hvilke ytelser omfattes

2.2.1 Formuesobjekter, herunder varer

Skatteplikten gjelder både ved uttak av fysiske formuesobjekter, og ved uttak av ikkefysiske formuesobjekter som f.eks. finansobjekter, immaterielle driftsmidler og rettigheter, såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Skatteplikten gjelder uavhengig av hvilken funksjon formuesobjektet har hatt i den inntektsgivende aktivitet. Reglene gjelder både for driftsmidler og varer. Ved uttak fra selskap kan uttaksbeskatning også være aktuelt hvor formuesobjektet har vært anvendt som en ren kapitalplassering.

2.2.2 Tjenester

Hos tjenesteyter gjelder skatteplikten ved uttak/gaveoverføring av alle slags tjenester. Dette gjelder for eksempel

- ansattes arbeid med oppføring eller vedlikehold av eierens privatbolig eller aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets formuesobjekt, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée).
- innehavers og ansattes arbeid utført vederlagsfritt for andre

Det regnes ikke som uttak hvis det vederlagsfrie arbeidet er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Dette gjelder for eksempel hvor hovedformålet med det vederlagsfrie arbeidet er å skaffe seg nye oppdrag. Utføres en tjeneste i enkeltpersonforetak til eierens private fordel der kostnadene er belastet virksomheten, skal han uttaksbeskattes. Dette kan for eksempel være aktuelt for en tannlege som behandler nær familie eller privat bruk av driftsmidler.

2.3 Skattutløsende disposisjon

2.3.1 Generelt

Skatteplikt kan utløses i følgende tilfeller ved at et formuesobjekt eller en tjeneste

- tas ut til egen bruk
- overføres som gave
- utdeles som utbytte
- deles ut til deltaker i deltakerlignet selskap

Omdisponering innenfor skattyters virksomhet anses ikke som uttak, men kan være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, se pkt. 2.3.6.

2.3.2 Uttak til egen bruk

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten kan anses som tatt ut til egen bruk.

Uttrykket «uttak til egen bruk» omfatter f.eks. tilfeller hvor samme skattyter fortsatt eier gjenstanden, men hvor denne tas ut til privat bruk. Egen bruk omfatter således ikke omdisponeringer innenfor eierens inntektsgivende aktivitet. Om dette, se pkt. 2.3.6. Om uttak fra aksjeselskap, se pkt. 2.3.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

For fysiske personer vil egen bruk omfatte all disponering av gjenstand eller tjeneste til privat bruk for eieren selv, ektefelle som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt) og for barn som bor hjemme/lignes felles med foreldre.

Når et driftsmiddel omdisponeres til eierens private bruk anses driftsmidlet «tatt ut» av virksomheten. Dette omfatter formuesobjekter som er heleid (herunder i enkeltpersonforetak) og deleid i sameie. Tilsvarende gjelder for andre formuesobjekter enn driftsmidler og for tjenester som tas i bruk privat.

Det foretas f.eks. uttaksbeskatning av leilighet som seksjoneres og tas i bruk som egen bolig dersom inngangsverdien helt eller delvis er kommet til fradrag og vilkårene for øvrig er oppfylt. Om begrensninger i skatteplikt, se pkt. 2.5.10 og pkt. 2.5.11.

Et driftsmiddel anses ikke tatt ut hvis det bare delvis tas i bruk privat, slik at det fremdeles er driftsmiddel i virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Eieren skal da skattlegges for den private bruk av gjenstanden etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd om det ikke foreligger unntak. Om når en bil som brukes privat, men fortsatt også brukes i inntektsgivende aktivitet, skal regnes for uttatt, se pkt. 7.2.3.

Egen bruk forutsetter at det må skje en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten i forhold til type objekt/tjeneste. Egen bruk foreligger ikke der formuesobjektet blir stående ubrukt eller hvor det kondemneres. Uttak til egen bruk kan også skje innenfor f.eks. et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap. Om uttaksbeskatning i slike tilfeller, se pkt. 2.3.4 og pkt. 2.3.5.

2.3.3 Gaveoverføring

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten anses overført som gave.

Med gaveoverføring menes overføring til andre vederlagsfritt eller til en underpris som innebærer en gave (gavesalg).

Arveforskudd anses alltid som gaveoverføring for giveren.

Reglene om uttaksbeskatning gjelder også ved utdeling fra uskiftebo. Der slike utdelinger går til arving etter avdøde og denne utdelingen må anses som ledd i et skifteoppgjør etter avdøde, vil uttaksreglene imidlertid ikke komme til anvendelse. Utdelingen vil da anses som overføring av arv og ikke som en gavedisposisjon som kommer inn under uttaksreglene.

Om unntak fra uttaksbeskatning ved overdragelse av hele eller deler av virksomheten til arveberettiget, se pkt. 2.5.4.

Uttak til gaveoverføring kan også gjennomføres av f.eks. et aksjeselskap.

Skattefrie personalrabatter til ansatte på varer som omsettes i virksomheten anses ikke som gave i forhold til reglene om uttaksbeskatning. Nærmere om personalrabatt, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 4. Rabatt til aksjonær, deltaker mv. anses ikke som personalrabatt i denne sammenhengen.

Det er i utgangspunktet uten betydning om mottakeren benytter objektet/tjenesten i sin ervervsvirksomhet. Om unntak fra uttaksbeskatning ved overføring av formuesobjekter sammen med virksomhet og for overføring av eiendeler i virksomhet mellom deltakerlignede selskap med samme eiere eller mellom aksjeselskap i samme konsern, se FSFIN § 11-21 og emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

2.3.4 Utdeling av utbytte

Utdeling av utbytte fra aksjeselskap mv. anses som uttak til egen bruk eller gaveoverføring og medfører skatteplikt for selskapet etter uttaksreglene for formuesobjekt/tjeneste, når vilkårene for dette foreligger, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kap. 24.4. Dette gjelder uansett om utbytte deles ut i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av aksjeselskapets eiendeler. Se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Selskapet kjøpte en bolig som ble stilt til aksjonærens disposisjon. Høyesterett fant det ikke nødvendig å ta stilling til om utdelingen av utbytte var uttak til egen bruk eller gaveoverføring.). Se også Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614 (Elysée). Om begrensning i uttaksbeskatning, se pkt. 2.5.

Uttaksbeskatning vil være aktuelt også hvor formuesobjektet eller tjenesten tilflyter en aksjonær i et nærstående selskap. Det er det selskapet som eier gjenstanden eller som yter tjenesten som skal uttaksbeskattes. Se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252. Se også LRD 28. mai 2013 i Utv. 2013/1247 (Frostating) (Handelshuset Rønneberg AS).

2.3.5 Utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap

Utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap medfører skatteplikt etter uttaksreglene når vilkårene for dette foreligger. Dette gjelder uansett om utdelingen skjer i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av selskapets eiendeler. Det er uten betydning for uttaksbeskatningen om det også er grunnlag for å skattlegge deltakeren for utdelingen etter sktl. § 10-42.

2.3.6 Omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktivitet

Et formuesobjekt og/eller en tjeneste i inntektsgivende aktivitet, anses ikke å være tatt ut hvis den fortsatt brukes i eierens egen inntektsgivende aktivitet. Omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktiviteter vil likevel kunne føre til beskatning etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd når

- omsetningsgjenstand tas i bruk som driftsmiddel, se HRD i Utv. 1993/3 (Rt. 1992/1379) (Dynapac). Differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdi, eventuelt det lavere beløpet foretaket måtte betalt for gjenstanden som driftsmiddel, skal tas til inntekt. Den inntektsførte omsetningsverdien aktiveres på vedkommende saldo.
- arbeid utføres av eier og ansatte på løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. som skal benyttes som driftsmiddel i egen virksomhet. Påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. Der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering, jf. sktl. § 5-1. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre anses da innvunnet, og skal inntektsbeskattes og aktiveres. Se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248. Med fortjenesteelement forstås hele omsetningsverdien av eiers arbeidsinnsats i enkeltpersonforetak. For ansatte vil fortjenesteelementet utgjøre differansen mellom omsetningsverdien av arbeidet og de faktiske lønnskostnader. Hvis det arbeidet som eier og ansatte utøver ved tilvirkningen av driftsmidlet er av en annen art enn den som utøves i virksomhetens produksjon av varer og tjenester, skal det ikke skattlegges og aktiveres noe fortjenesteelement. Det anses i slike tilfeller ikke innvunnet noen skattepliktig fordel ved den innsatsen som er utøvet, se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248.

Om inntektsføring/verdsetting av arbeid på omsetningsgjenstander, se emnet «Varebeholdning» og om inntektsføring i forbindelse med arbeider under utførelse, emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

2.4 Tilleggsvilkår for uttak foretatt av personer og sameier

For skatteplikt ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring av formuesobjekter og/eller tjenester

- eid av fysisk person, herunder enkeltpersonforetak, eller
- tilordnet sameie, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden»,

er det et tilleggsvilkår at inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten må være kommet til fradrag helt eller delvis ved ligningen. Denne begrensningen gjelder også i slikt sameie hvor alle deltakerne er aksjeselskaper.

Inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten er kommet til fradrag dersom den helt eller delvis er

- kostnadsført
- aktivert og avskrevet
- tatt inn på negativ saldo
- aktivert og nedskrevet med virkning for inntektsligningen for eksempel med

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

- vederlag
- negativ saldo etter overgangsreglene per 1. januar 1992
- gevinst ved ufrivillig realisasjon
- gevinst ved makeskifte av fast eiendom
- salgsgevinst etter de tidligere reglene i sktl. (1911) § 45 åttende til syttende ledd
- distriktsutviklingsfond (DU-fond), miljøvernfond mv. etter de tidligere reglene
- tilskudd som i prinsippet er skattepliktig, jf. sktl. § 14-42 annet ledd

Inngangsverdien må ha kommet til fradrag hos den som eventuelt skal ha inntektstillegg for uttaket. Dette gjelder selv om fradraget bare har økt et underskudd som ennå ikke er kommet effektivt til fradrag. Inngangsverdien vil alltid være kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer.

Derimot regnes inngangsverdien ikke å ha kommet til fradrag om denne er redusert med en skattefri inntekt/tilskudd f.eks. ulempeerstatning for gjenværende eiendom.

Fradraget i inntekten må være gjennomført. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig at gjenstanden er avskrivbar dersom den rent faktisk ikke er avskrevet. I saldosystemet vil avskrivning måtte anses gjennomført dersom inngangsverdien er gått inn på samlesaldo et tidligere år og saldoen da var negativ eller det faktisk er foretatt avskrivninger/nedskrivninger på saldoen på et senere tidspunkt.

2.5 Begrensning i uttaksbeskatning

2.5.1 Uttak av aksjer mv. fra aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden

For aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 første ledd, er det omfattende unntak for skatteplikt ved uttak av aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 annet, jf. tredje ledd. Om hvilke aksjeselskaper og hvilke aksjer mv. og andeler dette gjelder, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2 og pkt. 2.3.5. Tilsvarende er det fritak for slike aksjeselskaper mv. ved uttak av finansielle instrumenter som har slike aksjer mv. som underliggende objekt, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.11.

Fritaket for uttaksbeskatning gjelder selv om overføring skjer til personlig skattyter.

2.5.2 Uttak av aksjer og andeler fra deltakerlignet selskap

For deltakerlignede selskaper gjelder omfattende unntak fra skatteplikt ved uttak av aksjer mv. og andeler i andre deltakerlignede selskaper som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38. Om hvilke aksjer mv. og andeler dette gjelder, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.5.

2.5.3 Uttak av aksjer og andeler ved skattemessig kontinuitet

Skjer overføring av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper med skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 10-33 og § 10-46, er det ikke hjemmel for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 5-2 annet ledd.

2.5.4 Generasjonsskifte o.l.

Uttak som i utgangspunktet fyller vilkårene ovenfor for uttaksbeskatning er likevel ikke skattepliktig hvis alle betingelsene nedenfor er oppfylt, jf. sktl. § 5-2 første ledd tredje punktum, jf. § 9-7 fjerde ledd

- uttaket skjer ved gaveoverføring, herunder gavesalg eller arveforskudd
- det som overføres er formuesobjekt, herunder varer og immaterielle verdier
- formuesobjektet på uttakstidspunktet var knyttet til giverens virksomhet
- gavemottakeren i forbindelse med overføringen overtar hele virksomheten som gjenstanden var knyttet til eller en utskilt og selvstendig del av virksomheten. (Om overføring av en ideell andel av en virksomhet i et enkeltpersonforetak, se nedenfor.)
- gavemottakeren fortsetter driften av den overtatte virksomheten og anvender formuesobjektet i den
- gavemottakeren anses arveberettiget på grunnlag av slektskap eller ekteskap, jf. arveloven kapittel 1 eller 2. Det er ikke noe krav at mottakeren er giverens nærmeste arving etter loven.

Unntaket fra uttaksbeskatning gjelder ikke ved overføring av formuesobjekt knyttet til annen inntektsgivende aktivitet enn virksomhet. For eksempel vil unntaket ikke gjelde for gaveoverføring av forretningsbygg som har vært utleid, når utleien ikke er ansett som virksomhet på tidspunktet for gaveoverføringen. Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

Unntaket gjelder heller ikke for formuesobjekter som giveren ikke eier som ledd i virksomheten, selv om de overføres sammen med en virksomhet. Objektets tilknytning hos giveren til den overførte virksomheten må vurderes konkret.

Unntaket gjelder normalt ikke dersom mottakeren overtar virksomheten, men selger eller innstiller den kort tid etter mottakelsen. Unntaket gjelder heller ikke dersom mottakeren bare fortsetter en så liten del av giverens virksomhet at det vanskelig kan sies at giverens virksomhet er overtatt. Se Ot.prp. nr. 16 (1991-92) kap. 17.1, merknader til § 42 annet ledd bokstav e (side 146). Som eksempler på praktiseringen av bestemmelsen, se

- BFU 01/2008 (Overføring av virksomhet til fire livsarvinger der tre av mottakerne umiddelbart selger sin andel til den fjerde. SKD konkluderte med at tilfellet ikke var omfattet av fritaket for uttaksbeskatning, ettersom ikke samtlige gavemottakere skulle videreføre virksomheten over en viss tid.
- BFU 26/2011 (Virksomheten bestod av utleie av en fast eiendom som ble overført til sønnens aksjeselskap som leide eiendommen til bruk i sin virksomhet. Reelle hensyn medførte at overføringen var omfattet av fritaket for uttaksbeskatning fordi den aktuelle eiendommen fortsatt ville ha tilknytning til skattepliktig virksomhet og bruken ville være akkurat den samme som tidligere.)
- BFU 14/2014 (Driftsbygning ble overdratt ved gavesalg fra far til barna i 2013 og leid tilbake til farens enkeltpersonforetak. Utleievirksomheten skulle i juni 2014 omdannes til aksjeselskap. Omdanningen utløste ikke uttaksbeskatning av faren.)
- SKD av 13. februar 2015 (Overføring av gårdsbruk ved gave eller gavesalg, med påfølgende bortforpaktning til giveren i en periode før mottakeren begynner med aktiv drift, vil normalt utløse uttaksbeskatning for giveren.)

Ved overdragelse ved gavesalg hvor vilkårene for unntak fra uttaksbeskatning er oppfylt, kan overdrageren påberope seg kontinuitet etter sktl. § 9-7 sjette ledd, slik at det heller ikke blir noen gevinstbeskatning ved gavesalget, se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.2.

2.5.5 Overføring av ideell andel av et enkeltpersonforetak

Ved overføring av ideell andel av enkeltpersonforetak vil det bli etablert et deltakerlignet selskap. Mottakeren anses da for å ha overtatt deler av giverens virksomhet og overføringen vil være unntatt fra uttaksbeskatning om vilkårene for dette for øvrig er oppfylt, se ovenfor. Om skattlegging av den/de som etablerer det deltakerlignede selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

Om skattefri omdanning av enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

2.5.6 Overføring til ektefelle

En ren overføring fra en ektefelle til den andre regnes ikke skattemessig som overføring og gis ikke skattemessige virkninger i denne forbindelsen. Dette gjelder så lenge ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det samme gjelder overføring som skjer ved skifte av fellesbo i forbindelse med separasjon/skilsmisse. Vilkårene for å foreta uttaksbeskatning må vurderes etter den bruken ektefellene gjør av gjenstanden etter overføringen, f.eks. privat bruk. Se pkt. 2.3.2.

2.5.7 Overføring til samboer

Overføring til meldepliktig samboer utløser ikke uttaksbeskatning, da disse sambeskattes som ektefeller.

Unntaket fra uttaksbeskatning gjelder ikke ved overføring til ikke-meldepliktig samboer, da disse ikke omfattes av arveloven kapittel 1 eller 2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.5.8 Overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper

Om skattefrihet på visse vilkår ved overføring av eiendeler i virksomhet mellom
- deltakerlignede selskap med samme eiere, eller
- aksjeselskaper innen samme konsern,

se FSFIN § 11-21 og emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

2.5.9 Omdanning av enkeltpersonforetak/deltakerlignet selskap til et annet selskap

Uttaksreglene kan ikke brukes ved skattefri omdanning av
- enkeltpersonforetak, eller
- deltakerlignet selskap

til et (annet) deltakerlignet selskap eller til aksjeselskap. Om vilkårene for skattefri omdanning, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Dette betyr at reglene om uttak ikke kan brukes på eventuell overføring av inntil 20 % andel til andre enn de opprinnelige eierne.

2.5.10 Spesielt om ikke-avskrivbar bolig

Det skal ikke foretas uttaksbeskatning av boligeiendom fra enkeltpersonsforetak om eieren tar boligen i bruk privat. Dette gjelder selv om inngangsverdien er nedskrevet med betinget skattefri gevinst etter någjeldende eller tidligere regler. Det samme gjelder om boligen gis bort. Gis gaven fra aksjeselskap eller likestilt selskap etter sktl. § 10-1 eller fra deltakerlignet selskap, vil dette være skattepliktig som uttak.

2.5.11 Spesielt om boligdel i avskrivbart bygg

Det foretas ikke uttaksbeskatning om eneeier flytter inn i leilighet (egen boligdel) i avskrivbart bygg, såfremt bygget fremdeles er avskrivbart. Dette gjelder selv om bygget, herunder leiligheten, er nedskrevet til null. Det har heller ingen betydning om det er foretatt nedskrivning med betinget skattefri gevinst.

Det foretas heller ikke uttaksbeskatning om eneeier utseksjonerer eller gir bort egen boligdel i avskrivbart bygg, såfremt boligdelen på uttakstidspunktet kunne vært solgt skattefritt etter reglene om eier og botid, jf. sktl. § 9-3. Dette gjelder selv om kostprisen for boligdelen er kommet til fradrag helt eller delvis gjennom avskrivninger før eieren flyttet inn.

2.5.12 Spesielt om gaveoverføring av jord- og skogbrukseiendom

Nytt for 2016

Fra og med inntektsåret 2016 er sktl. § 9-13 om skattefrihet ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom opphevet.

Det foretas ikke uttaksbeskatning ved gaveoverføring av jord- eller skogbrukseiendom når giveren kunne ha solgt den overdratte eiendommen skattefritt til gavemottakeren på gavetidspunktet, jf. sktl. § 9-13. Dette gjelder selv om gaven omfatter bygninger mv. som helt eller delvis er avskrevet.

Ved delvis skattefrihet (eiertid mellom 6 og 10 år) foretas en tilsvarende reduksjon av uttaksbeløpet (gevinsten) som ellers ville vært skattepliktig. Dette gjelder bare så langt uttaket ikke er skattefritt etter unntakene ovenfor.

Se for øvrig emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

2.5.13 Spesielt om eierens eget arbeid

I enkeltpersonforetak gjelder uttaksreglene ikke for eierens egen arbeidsinnsats til fordel for seg selv.

Om skatteplikt for innvunnet fortjenesteelement ved omdisponering innenfor inntektsgivende aktivitet, se pkt. 2.3.6.

3 Generelt om fastsetting av uttaksfordelen

Ved uttak til egen bruk eller uttak til gaveoverføring, skal uttaksfordelen som utgangspunkt settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, se sktl. § 5-2 første ledd siste punktum. Hvor selve formuesobjektet tas ut, fastsettes fordelen som om formuesobjektet hadde vært realisert til omsetningsverdi. I andre tilfeller skal uttaksfordelen som utgangspunkt fastsettes til omsetningsverdien av den faktiske bruken, jf. sktl. § 5-2 og § 5-3. Har et formuesobjekt faktisk og rettslig stått til disposisjon for eieren/aksjonæren hele eller en del av året, kan det etter omstendighetene være aktuelt å fastsette uttaksfordelen til leieverdien for hele perioden, se HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS). (I denne dommen ble det åpnet for dette, men flertallet gikk ikke nærmere inn på spørsmålet, siden saken ikke var lagt opp slik.)

Dersom f.eks. et formuesobjekt er solgt til underpris, fastsettes uttaksfordelen til differansen mellom betalt vederlag og omsetningsverdien.

For en næringsdrivende er omsetningsverdien den prisen som vedkommende ville ha oppnådd ved salg om han hadde solgt varen på den måte som er vanlig for hans bedrift, eksklusiv eventuell utgående merverdiavgift på salg. Det er ikke anledning til å redusere omsetningsverdien med personalrabatt.

Om omsetningsverdi i et tilfelle der det forelå en gjenkjøpsavtale, se HRD i Utv. 2002/365 (Rt. 2002/56).

4 Fastsetting av uttaksfordel etter sktl. § 13-1

4.1 Generelt

I tilfeller hvor omsetningsverdien ikke gir dekning for skattyters omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital, kan sktl. § 5-2 på nærmere vilkår suppleres med sktl. § 13-1, se bl.a. HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée). Uttaksfordelen skal da fastsettes ved skjønn etter sktl. § 13-1 tredje ledd, se nærmere pkt. 4.5.

For å anvende sktl. § 13-1 ved fastsetting av uttaksfordelen, må vilkårene i bestemmelsen forøvrig være oppfylt. Dette innebærer at

- det må foreligge interessefellesskap, se pkt. 4.2,
- det må foreligge en inntektsreduksjon for skattyter, se pkt. 4.3, og
- det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, se pkt. 4.4.

4.2 Interessefellesskap

Om når det foreligger interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.2.

4.3 Inntektsreduksjon

En inntektsreduksjon for selskapet foreligger dersom selskapets kostnader, herunder tapt kapitalavkastning knyttet til formuesobjektet, overstiger omsetningsverdien.

En inntektsreduksjon kan f.eks. foreligge dersom leieinntektene til markedspris er lavere enn selskapets kostnader. Som eksempel, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Når selskapet ikke fikk dekket sine løpende låne- og driftsomkostninger, og i tillegg ikke oppnådde en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet, forelå det en inntektsreduksjon). Se også HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614 (Elysée). (Retten la til grunn at det forelå en inntektsreduksjon hvor de faktiske leieinntektene var lavere enn selskapets kostnader.)

Ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon, skal det ikke tas hensyn til en potensiell verdistigning på formuesobjektet, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée). Et gevinstpotensial kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, se nedenfor i pkt. 4.4.

Om når det foreligger inntektsreduksjon etter de alminnelige reglene, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.3.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

4.4 Årsakssammenheng

Vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen må baseres på en konkret helhetsvurdering i det enkelte tilfelle.

Dersom disposisjonen som er foretatt må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet, uavhengig av interessefellesskapet, vil det ikke foreligge årsakssammenheng. Dersom disposisjonen ikke kan anses som en normal forretningsmessig disposisjon, men begrunnet i aksjonærens interesse foreligger det en såkalt selskapsfremmed disposisjon. Vilkåret om årsakssammenheng vil da være oppfylt. Dette vil typisk være aktuelt ved anskaffelse av f.eks. fritidseiendom, båt eller fly.

Vurderingen må først og fremst ta utgangspunkt i selskapets formål på investeringstidspunktet. Etterfølgende forhold kan ha betydning ved vurderingen av hva som var selskapets formål ved investeringen.

Det vedtektsfestede formålet for selskapet skal ikke tillegges nevneverdig vekt ved denne helhetsvurderingen. Det avgjørende er hvilke intensjoner selskapet faktisk hadde, se HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS).

Mulighet for salgsgevinst vil kunne være et moment for at en transaksjon har vært en normal forretningsmessig disposisjon, se HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS). (En investering i en leilighet i Spania, uten forventning om utleieinntekter, kunne ikke fremstå som normal eller fornuftig. Muligheten for salgsgevinst var da ikke tilstrekkelig til at transaksjonen samlet sett fremsto som en normal forretningsmessig disposisjon.)

4.5 Nærmere om fastsetting av uttaksfordelen

4.5.1 Verdsetting av bruken § 13-1

Dersom vilkårene i pkt. 4.1 til 4.4 er oppfylt, kan uttaksfordelen ved bruk av formuesobjektet fastsettes ved skjønn etter sktl. § 13-1. I skjønnet skal selskapets inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

Utgangspunkt for fastsettingen vil være de kostnader selskapet har hatt som følge av disposisjonen. Kostnader som inngår i den skjønnsmessige fastsettingen vil bl.a. være

- kapital-/lånekostnader ved disposisjonen
- stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskudd (markedsrente)
- driftsomkostninger knyttet til formuesobjektet, herunder årets totale vedlikeholdskostnader
- faktisk verdifall på grunn av slit og elde.

Det skal ikke tas hensyn til verdifall som følge av markedssvingninger. Det må foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet for å fastsette faktisk verdifall. Dersom det foretas påkostninger på et formuesobjekt som nevnt ovenfor, skal påkostningen behandles som en del av investeringen.

I noen tilfeller vil en påkostning ikke ha noen verdi for selskapet, f.eks. ved spesialtilpasninger som foretas utelukkende i aksjonærens interesse. Verdien av slike påkostninger anses tatt ut av selskapet når påkostningen foretas, og tillegges uttaksfordelen.

Regnskapsmessige avskrivninger vil ofte gi et godt uttrykk for hva som utgjør faktisk verdifall på et formuesobjekt, se LRD i Utv. 2013/1668 (Vikholmen) og SKD 5. desember 2012 i Utv. 2012/1825. Det samme gjelder regnskapsmessige nedskrivninger etter regnskapsloven § 5-3.

Det skal ved fastsettingen av skjønnet ikke tas hensyn til muligheten for gevinst ved verdistigning på formuesobjektet, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og LRD i Utv. 2013/1668 (Vikholmen).

Uttaksfordelen legges til grunn ved utbyttebeskatningen av brukeren.

4.5.2 Realisasjon/gaveoverføring/utdeling av formuesobjektet

Ved realisasjon eller uttak av formuesobjektet vil det være den skattemessig nedskrevne verdien som skal brukes som inngangsverdi ved beregning av gevinst eller tap, se SKD 5. desember 2012 i Utv. 2012/1825. Realisasjonsverdien eller omsetningsverdien på uttakstidspunktet utgjør utgangsverdien.

Dersom vilkårene i pkt. 4 til 4.4 er oppfylt, må det vurderes om et eventuelt tap skyldes markedsnedgang eller interessefellesskapet. Tap som skyldes interessefellesskapet er ikke fradragsberettiget for selskapet, jf. sktl. § 13-1. Selskapet kan ikke nektes fradrag for den delen av tapet som selskapet eventuelt tidligere har blitt løpende uttaksbeskattet for.

Dersom det allerede ved anskaffelsen var intensjonen at aksjonæren skulle bli eier på et senere tidspunkt, må det vurderes om hele tapet, også verdifall som skyldes markedsendringer, anses å skyldes interessefellesskapet. Se f.eks. LRD i Utv. 2013/994.

4.6 Eksempler fra rettspraksis

Eksempler fra rettspraksis om fastsetting av uttaksfordel og/eller utbyttefordel

- HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Et aksjeselskap lot eneaksjonæren med familie bo vederlagsfritt i en bolig som tilhørte selskapet, se nærmere ovenfor pkt. 4.)
- HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS). (Et aksjeselskap hadde kjøpt en leilighet i Spania. Retten kom til at eneaksjonærens private interesser hadde vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Selskapet ble uttaksbeskattet i henhold til sktl. § 5-2, jf. sktl. § 13-1.)
- LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. (Bolig ble solgt fra hovedaksjonær til eiendomsselskap og brukt som selgers bolig etter overdragelsen. Ved ligningen ble aksjonæren utbyttebeskattet for differansen mellom en forrentning av kjøpesummen, med tillegg av vedlikeholdsutgifter, og en fastsatt leie for fordel av bolig i arbeidsforhold (lønn). Retten fastholdt ligningen og bemerket at skjønnsutøvelsen verken var vilkårlig eller åpenbart urimelig.)
- LRD 18. mai 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1083. (Aksjeselskap oppførte tre eneboliger hvorav to ble bebodd av aksjonærene med familie. Det forelå ingen inntektsreduksjon, fordi boligene ble oppført for å sikre nøkkelpersoner for virksomheten.)
- LRD 4. juli 2007 (Agder) i Utv. 2007/1280. (Det var adgang for ligningsmyndighetene til skjønnsmessig fastsetting av leieverdi for eneaksjonær som benyttet selskapets boligeiendom.)
- LRD 5. juni 2009 (Eidsivating) i Utv. 2009/971. (Selskap hadde ervervet en tomt og bygd hytte på tomten. Ligningsmyndighetene hadde uttaksbeskattet selskapet for rentekostnader og driftskostnader, men lagmannsretten fant at hytta måtte anses som en investering for selskapet og at det ikke var grunnlag for uttaksbeskatning. Det ble vektlagt at hytta var blitt brukt av selskapet, som sted for arbeid med nye tekster, melodier og innspillinger.)
- LRD 12. januar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/224 (Yris Eiendom AS). (Kjøp av båt ble ansett som en selskapsfremmed disposisjon for et høyfjellshotell.)
- LRD 6. august 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1303. (Far og datter eide 50 % hver av aksjene i et eiendomsselskap. Selskapet kjøpte to ridehester som ble brukt av datteren sine to mindreårige døtre som begge var aktive ryttere. Kun døtrene hadde fordel av hesteholdet. Spørsmålet var hvordan utbyttefordelen skulle verdsettes. Fordelen ble satt til de utgifter selskapet hadde hatt ved hesteholdet. Retten viste i den forbindelse til HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS)).
- LRD 28. mai 2013 (Frostating) i Utv. 2013/1247 (Handelshuset Rønneberg AS). (Selskapet leide ut en yacht til aksjonærer. Selskapet ble skjønnslignet for uttak i henhold til «Storhaugen Invest-prinsippet» og aksjonærene ble beskattet for utbytte.)
- LRD 3. oktober 2013 (Borgarting) i Utv. 2013/1668 (Vikholmen AS). (Selskapet leide ut en luksusyacht til eneaksjonæren til eget bruk, og selskapet ble skjønnslignet for uttak i henhold til armlengdepris og aksjonæren beskattet for utbytte.)
- LRD 27. mars 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/1224 (Canica AS). (Selskapet ble av skatteklagenemda nektet tapsfradrag ved salg av en seilyacht, med begrunnelse i at investeringen skyldtes interessefellesskap med hovedaksjonæren. Lagmannsretten

opphevet ligningen da deler av investeringen ble vurdert å være forretningsmessig begrunnet.)
- URD 25. november 1998 (Sandefjord byrett) i Utv. 1999/650. (Saken gjaldt fordelsbeskatning av bolig i arbeidsforhold. Boligen var meget kostbar og hadde et boligareal på ca. 550 kvm. Det var ikke noe leiemarked for tilsvarende bolig i distriktet, og fordelen kunne ikke da begrenses til en antatt utleieverdi. Ved den skjønnsmessige fastsettingen av fordelen ble det sett hen til selskapets investering og kostnader knyttet til boligen, herunder forrentning av investert kapital.)

5 Omdisponering innenfor skattyters inntektsgivende aktivitet

Ved omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel, skal uttaksverdien settes til hva skattyter kunne kjøpt gjenstanden for som driftsmiddel (og ikke som vare), se HRD i Utv. 1993/3 (Rt.1992/1379) (Dynapac). Prisen skal regnes eksklusiv merverdiavgift dersom skattyter ville ha hatt krav på fradrag for merverdiavgiften i et avgiftsoppgjør ved kjøp av gjenstanden til denne bruken.

6 Hvem skal uttaksbeskattes

6.1 Eneeierlenkeltpersonforetak

Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som er heleid av en person eller av ektefeller, herunder enkeltpersonforetak, er det eieren som skal uttaksbeskattes.

6.2 Sameie

6.2.1 Alle sameierne foretar uttak

Hvis alle sameierne foretar uttaket i samsvar med eierforholdet mellom dem, skal hver enkelt av sameierne uttaksbeskattes for sin andel.

6.2.2 Én sameier foretar uttak

Det forekommer også at bare én av sameierne foretar et skattepliktig uttak og derved blir eneeier av det uttatte driftsmiddel.

Dersom den sameieren som tar ut gjenstanden ikke betaler noe til de andre sameierne, behandles forholdet som uttak for alle sameierne. Hver beskattes for sin forholdsmessige andel. (Som betaling regnes også innbetaling til sameiet eller belastning av uttakerens konto i sameiets regnskap). Den som blir eier av gjenstanden anses å ha foretatt uttak til egen bruk, mens de andre sameierne anses å ha foretatt en gaveoverføring.

Hvis sameieren betaler omsetningsverdi til de andre for deres andel av gjenstanden, behandles forholdet som uttak av den forholdsmessige delen for den som blir eier. For de andre sameierne behandles overføringen som et vanlig salg. Dette gjelder også om hele omsetningsverdien betales inn i sameiet. (Den forholdsmessige delen av vederlaget som gjelder den andelen av gjenstanden skattyter eide fra før, behandles skattemessig ikke som vederlag, idet skattyter ikke anses å selge gjenstanden til seg selv.)

Det kan forekomme at den som tar ut gjenstanden betaler en lavere verdi enn omsetningsverdien. For den som blir eier av gjenstanden, behandles forholdet som uttak av den forholdsmessige del vedkommende eide i sameiet. For de andre i sameiet, behandles forholdet dels som salg og dels som uttak til gaveoverføring. Sameiernes respektive andel av omsetningsverdien for den delen av omsetningsverdien som dekkes av vederlaget, behandles etter reglene om salg. Den overskytende verdien anses som uttak til gaveoverføring.

Eksempel

Sameierne A, B og C eier 1/3 hver. De har på saldo et forretningsbygg med omsetningsverdi kr 600 000 og saldoverdi kr 300 000. Det tas ut av A til privat bruk mot at han betaler kr 240 000 inn i sameiet, dvs. kr 80 000 til hver av de andre sameierne og kr 80 000 til seg selv.

A uttaksbeskattes for en tredjedel av omsetningsverdien, dvs. kr 200 000, som kan nedskrives på saldoen, altså andel saldoverdi kr 100 000 – omsetningsverdi kr 200 000 = – kr 100 000 (gevinst- og tapskonto).

B og C har hver mottatt et vederlag på kr 240 000 : 3 = kr 80 000. Dette vederlaget kan de velge å inntektsføre eller å skrive ned på saldo. Videre skal hver av sameierne B og C uttaksbeskattes for (kr 600 000 – kr 240 000):3 = kr 120 000. Dette beløpet kan nedskrives på saldo hos hver av dem. Forutsatt at både B og C ønsker maksimal skattekreditt, blir resultatet for hver av dem slik: Andel saldoverdi kr 100 000 – vederlag kr 80 000 – uttaksbeskatning kr 120 000 = – kr 100 000 (gevinst- og tapskonto).

6.3 Deltakerlignet selskap

Fordel ved skattepliktig uttak fra deltakerlignet selskap skal tillegges selskapets inntekt før fordelingen på deltakerne.

6.4 Selskap som er eget skattesubjekt

Ved skattepliktig uttak fra selskap som er eget skattesubjekt, herunder aksjeselskap, er det selskapet som skal uttaksbeskattes.

6.5 Særlige problemstillinger i konsernforhold mv.

Er formuesgjenstanden eiet av f.eks. et datterselskap, vil datterselskapet være giver og subjekt for uttaksbeskatning. Det er datterselskapet som eier gjenstanden og som yter en fordel til aksjonæren i morselskapet. Datterselskapet kan uttaksbeskattes selv om mottaker ikke er (direkte) aksjonær, se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252. Det vil i slike tilfeller ikke være adgang til å uttaksbeskatte morselskapet. Dette gjelder selv om det er morselskapet som på vegne av aksjonæren har initiert ervervet av formuesobjektet og sørget for finansieringen.

Har morselskapet sørget for finansieringen av formuesgjenstanden, må det vurderes om kapitaloverføringen innebærer et egenkapitaltilskudd, et lån, eller dekning av kostnader knyttet til gjenstanden som disponeres av aksjonæren. Lån og egenkapitaltilskudd behandles etter vanlige regler. Dekkes kostnadene uten at dette skjer i form av egenkapitaltilskudd eller lån, vil kostnadene ikke være fradragsberettiget for morselskapet, da morselskapet ikke har pådratt seg noen kostnad for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Kostnadsdekningen vil derimot være skattepliktig for datterselskapet etter sktl. § 5-1. Datterselskapet kan som utgangspunkt fradragsføre kostnadene etter de vanlige regler. Dersom datterselskapet har hatt inntektsbortfall ut over det som er dekket gjennom betaling fra morselskapet, kan det være aktuelt å uttaksbeskatte datterselskapet, jf. sktl. § 5-2. Se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252.

Hvis morselskapet leier et formuesobjekt fra datterselskapet, og formuesgodet deretter stilles til disposisjon for aksjonæren, vil uttaksbeskatning måtte vurderes både ved avtalen mellom datterselskapet og morselskapet, og ved leieavtalen mellom morselskapet og aksjonæren. Hvis leien morselskapet betaler til datterselskapet er lavere enn datterselskapets oppofrelse/ inntektsbortfall, vil differansen bli uttaksbeskattet hos datter, og det vil foreligge et ulovlig utbytte til morselskapet. I tillegg må det vurderes om det er grunnlag for uttaksbeskatning av morselskapet ved utleie til aksjonæren og om aksjonæren har mottatt en fordel som skal utbyttebeskattes.

Om utbyttebeskatning av aksjonæren, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 7.3.3.

7 Tidfesting av inntekt

7.1 Generelt

Skattepliktig uttaksfordel skattlegges det inntektsåret uttaket må anses gjennomført.

Ved uttak av driftsmidler behandles uttaksfordelen i forhold til tidfestingen ved ligningen på samme måte som salgsvederlag for vedkommende driftsmiddel ville blitt behandlet med inntektsføring, nedskrivning på saldo og/eller gevinstberegning og/eller overføring til gevinst- og tapskonto. Om behandling av salgsvederlag for avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

Ved uttak av varer inntektsføres uttaksfordelen samme år som uttaket gjennomføres. For tjenester inntektsføres uttaksfordelen etter hvert som tjenesten tas ut.

7.2 Når er uttaket gjennomført

7.2.1 Formuesobjekter

Uttaket av formuesobjekt anses gjennomført når objektet opphører å være vare eller driftsmiddel i virksomheten og står til disposisjon for privat bruk.

Ved gaveoverføring anses uttaket gjennomført når eiendomsretten er overført til mottakeren. For varer som tas i bruk som driftsmiddel, anses uttaket gjennomført når varen tas i bruk som driftsmiddel.

Når virksomheten er opphørt, må objekter egnet til privat bruk anses uttatt dersom de står til eierens disposisjon og ikke er solgt innen rimelig tid. Dette gjelder med mindre skattyter sannsynliggjør at objektet ikke brukes privat.

7.2.2 Tjenester

Uttak av tjeneste i form av arbeid anses gjennomført etter hvert som arbeidet utføres, selv om det ikke er sluttført. Uttak i form av vederlagsfri bruk anses gjennomført etter hvert som bruken finner sted.

7.2.3 Spesielt om bil

I utgangspunktet må en bil som er eid av lønnstaker/enkeltpersonforetak og som brukes både i inntektsgivende aktivitet og privat, anses uttatt når den ikke lenger kan anses som avskrivbart driftsmiddel i yrket. Dette vil normalt være når yrkesbruken reduseres til under 6 000 km på årsbasis, jf. URD 12. desember 1978 (Dalane herredsrett) i Utv. 1979/266. Det kan videre etter skattyters valg foretas uttaksbeskatning i de tilfellene hvor bilen ikke nyttes til yrkeskjøring over 6 000 km i yrket, men hvor bilen har vært ansett som yrkesbil fordi forholdene i yrket har gjort bruken av bil nødvendig og yrkesbruken har utgjort den overveiende del av den totale bruk. I tilfeller hvor en slik adgang til uttaksbeskatning benyttes, kan samme bil kun anses som yrkesbil på ny dersom bilbruken endrer karakter, f.eks. ved at yrkesbruken årlig overstiger 6 000 km.

Om «uttaksbeskatning» av bil ved overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, se emnet «Bil – realisasjon/uttak».

8 Tapsfradrag

Uttaksreglene gir ikke hjemmel for tapsfradrag selv om omsetningsverdien ligger under den skattemessige inngangsverdien. Om eventuelt fradrag etter reglene for tap, se emnet «Tap».

9 Behandling av uttak som ikke er skattepliktig

Ved overføring av gjenstand til andre uten vederlag og hvor uttaket ikke er skattepliktig, jf. ovenfor om vilkårene for skatteplikt, skal giverens inngangsverdi for gjenstanden som er gitt bort, fjernes uten fradragsføring. Det samme gjelder dersom det ytes delvis vederlag og vederlaget er mindre enn rest inngangsverdi. Om reduksjon av saldoverdi uten fradrag i inntekten når uttak av avskrivbart driftsmiddel som inngår på samlesaldo unntaksvis ikke er skattepliktig, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.9. Ved overføring av deler av en gjenstand, skal inngangsverdien reduseres tilsvarende.

Ytes det delvis vederlag som overstiger yterens rest inngangsverdi, skal det faktiske vederlaget brukes ved eventuell gevinstberegning når vilkårene for uttaksbeskatning ikke er oppfylt. Dette vil f.eks. være aktuelt når foreldre i forbindelse med generasjonsskifte overdrar hele virksomheten til barn mot at barna overtar gjelden og denne gjelden overstiger foreldrenes samlede inngangsverdier for de overdratte eiendeler.

Foreligger det ikke hjemmel for beskatning av uttak av en tjeneste som er tatt i bruk privat eller gitt bort, må fradragsretten for kostnader vurderes. Kostnadene knyttet til den uttatte tjenesten vil da ofte være private eller på annen måte ikke være ledd i ervervsvirksomhet.

10 Bokføring

I bokføringsloven er det gitt spesifikasjons- og dokumentasjonskrav som gjelder for uttaks- og visse salgstilfeller, jf. bokføringsloven § 5, § 10 og § 11. Kravene er utfylt gjennom forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

11 Den skattemessige behandlingen hos mottakeren av formuesobjektet/tjenesten

11.1 Skattlegging av fordelen

11.1.1 Uttak fra enkeltpersonforetak

Ved skattepliktig uttak til privat bruk fra enkeltpersonforetak mv., skattlegges eieren for fordelen som en del av den inntekten som kommer fra enkeltpersonforetaket mv.

11.1.2 Uttak fra aksjeselskap

Ved overføring av formuesobjekt fra aksjeselskap til aksjonær klassifisert som utbytte, uttaksbeskattes selskapet. Om unntak for aksjer mv., se pkt. 2.5.1. I tillegg skal aksjonæren som mottar formuesobjektet, skattlegges etter reglene for utbytte. Dette gjelder selv om selskapet ikke er uttaksbeskattet. Om unntak for aksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». For aksjonær som arbeider i selskapet, kan det være aktuelt å anse fordelen som lønn, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.5. Hvis selskapet er merverdiavgiftspliktig, skal den verdi som selskapet uttaksbeskattes for, være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdi som aksjonæren skattlegges for, skal være inklusiv eventuell merverdiavgift.

11.1.3 Uttak fra deltakerlignet selskap

Ved skattepliktig uttak fra deltakerlignet selskap, tas fordelen med i nettoinntekten som fastsettes hos selskapet og som fordeles på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Om fordeling av nettoinntekten på deltakerne, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». For personlig deltaker som mottar formuesgjenstanden eller tjenesten, skal det i tillegg foretas skattlegging etter reglene om utdeling fra deltakerlignet selskap, se sktl. § 10-42 og emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling». For deltaker som arbeider i selskapet, kan det være aktuelt å anses fordelen som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.5.

Reglene om skattlegging ved utdeling og arbeidsgodtgjørelse, gjelder uavhengig av om det foretas uttaksbeskatning hos selskapet. Hvis selskapet er merverdiavgiftspliktig, skal den verdien som selskapet uttaksbeskattes for være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdien som deltakeren skattlegges for, skal være inklusive eventuell merverdiavgift.

11.2 Inngangsverdi hos mottakeren

11.2.1 Uttak til eget bruk

For eneeier som uttaksbeskattes ved uttak til privat bruk, er det den verdien som legges til grunn ved uttaksbeskatningen som er skattyters inngangsverdi for gjenstanden. Er uttaket ikke skattepliktig, er det eneeierens inngangsverdi før uttaket som fortsatt er hans inngangsverdi.

11.2.2 Uttak til gaveoverføring

Ved gave og gavesalg hvor det er foretatt uttaksbeskatning, skal inngangsverdien for mottakeren settes til den verdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Valutagevinst/-tap

- *Sktl. § 9-3 første ledd bokstav b, § 9-4, § 9-9 og § 14-5 femte ledd.*
- *FSFIN § 14-5 C.*
- *Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 4-2*

1 Sammenslåingsprinsippet

1.1 Generelt

For transaksjoner foretatt i fremmed valuta er utgangspunktet at valutadelen vurderes sammen med den underliggende transaksjon (sammenslåingsprinsippet), se Rt. 1929 s. 369. Dette gjelder også hvor valutaelementet er dominerende ved transaksjonen.

Eier skattyteren f.eks. fysiske gjenstander, mengdegjeldsbrev eller aksjer, og valutakursen endrer seg fra tidspunktet for erverv av objektet til det realiseres, inngår valutagevinst/-tap i perioden mellom ervervstidspunktet og det tidspunkt formuesobjektet leveres ved salg, i gevinst- eller tapsberegningen for formuesobjektet. Det foretas ikke noen utskillelse av valutagevinst/-tap til egen skattemessig behandling. Dette gjelder også hvor gevinsten på formuesobjektet ikke er skattepliktig, for eksempel aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Tilsvarende gjelder for andre forpliktelser enn pengegjeld, f.eks. plikt til å yte en tjeneste.

Sammenslåingsprinsippet gjelder både i og utenfor virksomhet, men utenfor virksomhet er det unntak for muntlige fordringer og pengegjeld, se pkt. 3.1.

2 Omregning til norske kroner

2.1 Utgangspunkt

Skattlegging og verdsetting for norske skatteformål foretas i norske kroner. Har skattyter handlet i utenlandsk valuta må det foretas en omregning til norske kroner. Som utgangspunkt skal omregningen skje etter kursen på ervervstidspunktet/tidfestingstidspunktet. Om unntak ved forskuddsbetaling, se nedenfor.

2.2 Erverv av formuesobjekt

Ved erverv av formuesobjekter hvor vederlaget er tallfestet i utenlandsk valuta, skal beløpet omregnes til norske kroner etter kursen på tidspunktet for ervervet av formuesobjektet (eiendomsrettens overgang). Dette blir skattyterens kostpris for formuesobjektet.

Er formuesobjektet betalt med forskudd i utenlandsk valuta, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

Skal et vederlag tallfestet i utenlandsk valuta betales på et senere tidspunkt enn ervervstidspunktet for formuesobjektet, oppstår en gjeld. Endringen i valutakursen mellom tidspunktet da gjelden ble pådratt (tidspunkt for anskaffelse av formuesobjektet) og betalingstidspunktet skal behandles etter reglene for valutagevinst eller valutatap løsrevet fra formuesobjektet.

2.3 Realisasjon av formuesobjekt

Ved realisasjon av et formuesobjekt skal vederlag fastsatt i utenlandsk valuta, omregnes til norske kroner etter kursen på tidfestingstidspunktet. Ved salg vil dette være det tidspunktet det solgte formuesobjektet leveres kjøper (eiendomsrettens overgang). Det er dette beløpet som skal inngå i en eventuell gevinst/tapsberegning. Ved total ødeleggelse av formuesobjekt omregnes eventuell erstatning tallfestet i utenlandsk valuta til norske kroner etter kursen på det tidspunkt formuesobjektet ble ødelagt.

Ved innfrielse av en rettighet omregnes eventuell innfrielsessum etter kursen på innfrielsestidspunktet.

Er det betalt forskudd i utenlandsk valuta ved realisasjon av formuesobjekt, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

2.4 Realisasjon av pengekrav i utenlandsk valuta

Ved realisasjon av pengekrav i utenlandsk valuta skal det foretas en omregning til norske kroner etter kursen på tidfestingstidspunktet. Pengekrav realiseres i sin helhet hos fordringshaveren, enten ved full innfrielse eller ved salg av fordringen. Ved avdragsbetaling realiseres pengekravet suksessivt. Derimot anses ikke bortfall av fordring eller ettergivelse av gjeld på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne som realisasjon av valutagevinst/-tap.

Valutagevinst/-tap vedrørende gjeld realiseres i sin helhet hos debitor ved full innfrielse, etter hvert ved nedbetaling eller i sin helhet når andre overtar ansvar for gjelden, f.eks. i forbindelse med overdragelse av fast eiendom eller virksomhet. Normalt vil gjelden anses innfridd dersom skattyter refinansierer gjelden ved å ta opp lån hos en annen kreditor. Imidlertid kan det forekomme at refinansiering ikke anses som innfrielse. Dette må avgjøres etter en konkret vurdering av forholdene. Momenter som trekker i retning av at det ikke er en innfrielse av lånet er at

- initiativet til refinansieringen ikke kommer fra debitor og debitor ikke var tvunget til refinansiering på grunn av forfall eller av andre grunner
- formålet ikke har vært å endre debitors økonomiske handlefrihet
- refinansieringen ikke har ført til reell endring i vilkårene.

Ingen av momentene vil i seg selv være avgjørende, men hele forholdet må bedømmes under ett.

Om et tilfelle hvor overdragelse av lån fra en konsernintern kreditor til en annen ikke var å anse som realisasjon for låntaker, se BFU 24/2011.

Noen valutalån har som vilkår at ved hver termin blir eventuelt valutatap på restlånet beregnet og betalt. Beregnet valutatap (kursdifferanse) på restlånet anses ikke realisert når lånet løper videre i samme valuta og med samme størrelse tallfestet i den utenlandske valutaen, selv om «taps»-beløpet blir innbetalt. Derimot er valutagevinst eller -tap realisert for det beløp som slik innbetaling reduserer lånet regnet i den utenlandske valutaen.

Valutagevinst/-tap vedrørende kontanter/fordringer/gjeld i utenlandsk valuta realiseres også når de veksles om eller omklassifiseres til en annen valuta. Det samme gjelder dersom en fordring eller gjeldspost etter avtale mellom partene omklassifiseres til en annen valuta. Det er ikke noe vilkår at omvekslingen/omklassifiseringen skjer til NOK. Realisasjon anses videre å ha funnet sted i tilfeller hvor en fordring eller kontanter i utenlandsk valuta benyttes som vederlag ved kjøp av formuesobjekt eller til å betale gjeld i samme valuta.

Det vil imidlertid ikke innebære realisasjon at skattyteren overfører et innskudd til en annen konto i samme valuta.

2.5 Omregning fra funksjonell valuta til norske kroner

Skattyter som anvender funksjonell valuta (valuta som virksomheten i hovedsak er knyttet til) som regnskapsvaluta i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-4, må omregne til norske kroner for skatteformål. Det må foretas en omregning av hver enkelt post i ligningsskjemaene til norske kroner, og deretter beregne skattemessig resultat i norske kroner. Det er ikke anledning til å beregne skattemessig resultat i funksjonell valuta som så omregnes til norske kroner (nettoinntektsprinsippet). Om en enkelt post i et ligningsskjema består av summen av flere transaksjoner, gjelder omregningsplikten imidlertid bare summen, ikke de enkelte underliggende transaksjoner. Omregningen til norske kroner skal gjennomføres slik at det skattemessige resultat ligger nærmest opp mot det man ville fått dersom regnskapet var ført i norske kroner. Se nærmere forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 4-2.

Omregningsdifferanser skal som hovedregel anses som skattepliktig valutainntekt eller fradragsberettiget valutatap, jf. sktl. § 5-1, § 6-1 første ledd og § 6-2. Se FIN 21. april 2009 i Utv. 2009/608. Se også om omregningsdifferanser FIN i brev av 21. oktober 2009. Om omregning av funksjonell valuta se også BFU 21/2011 og 25/2011.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3 Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld

3.1 Valutagevinst og -tap på fordringer utenfor virksomhet

Utgangspunktet er at sammenslåingsprinsippet gjelder ved valutagevinst og –tap på fordringer utenfor virksomhet.

Gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer utenfor virksomhet er som utgangspunkt skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 annet ledd første punktum. Tilsvarende er tap som utgangspunkt fradragsberettiget, se sktl. § 6-2 første ledd.

Av sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 følger det imidlertid at muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet. Det samme gjelder mengdegjeldsbrev anskaffet før 10. mai 1990 og rettigheter til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2. Tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget.

Har skattyter valuta (penger), bankinnskudd eller annen pengefordring enn mengdegjeldsbrev utenfor virksomhet i utenlandsk valuta, og valutakursen endrer seg fra anskaffelsestidspunkt til realisasjon, skal verdiendring som skyldes endring i valutakursen regnes som valutagevinst/-tap, se sktl. § 9-9 og § 9-4 første ledd. Valutagevinst blir da skattepliktig og tap fradragsberettiget, selv om gevinst/tap på selve fordringen ikke er skattepliktig/fradragsberettiget. Beregningen av gevinst/tap skal skje løsrevet fra en eventuell gevinst/tapsberegning på selve fordringen.

For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/-tap, men endringene i valutakurs inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet (sammenslåingsprinsippet).

Valutagevinst og - tap utenfor virksomhet som knytter seg til fordring etablert før 12. april 1991 omfattes ikke av skatteplikten/fradragsretten i sktl. § 9-9. Her gjelder sammenslåingsprinsippet.

3.2 Valutagevinst og -tap på lån/gjeld utenfor virksomhet

Ved opptak av lån/stiftelse av gjeld utenfor virksomhet tallfestet i utenlandsk valuta, regnes endringer i valutakursen som en valutagevinst/-tap, løsrevet fra selve lånet/gjelden, jf. sktl. § 9-9 annet punktum og sktl. § 9-4 første ledd.

For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/-tap, men endringene i valutakurs inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet (sammenslåingsprinsippet).

3.3 Utenlandske betalingsmidler til personlig bruk

Valutagevinst er ikke skattepliktig og valutatap er ikke fradragsberettiget på utenlandske betalingsmiddel til personlig bruk, for eksempel på reise i utlandet, se sktl. § 9-3 første ledd bokstav b jf. § 9-4.

3.4 Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld i virksomhet

Valutagevinst vunnet ved virksomhet er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 første ledd. Valutatap pådratt i virksomhet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 annet ledd. Gevinst og tap på fordringer og gjeld i virksomhet vil alltid være skattepliktig/fradragsberettiget. Om hva som er tap i virksomhet, se emnet «Tap», «Fordringer», pkt. 8.3.

4 Tidfesting av valutagevinst-/tap

4.1 Generelt

Hovedregelen for tidfesting av valutagevinst og valutatap er realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. For foretak som har bokføringsplikt er det regler om fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige fordringer og gjeld, jf. pkt. 4.3. For foretak som har årsregnskapsplikt gjelder regnskapsprinsippet for urealisert valutagevinst/-tap på kortsiktige fordringer.

Nærmere om realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

4.2 Regnskapsprinsippet for kortsiktige fordringer/gjeld

Foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap skal følge regnskapsprinsippet for urealisert valutatap/-gevinst på kortsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se sktl. § 14-4 annet ledd og FIN 7. november 1994 i Utv. 1994/1433. Foretak med bare bokføringsplikt, skal følge realisasjonsprinsippet for denne type fordringer/gjeld, se pkt. 4.1.

4.3 Fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld

4.3.1 Generelt

Alle foretak som har bokføringsplikt, kan etter eget valg på visse vilkår kreve fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se sktl. § 14-5 femte ledd. Derimot behøver ikke valutagevinster inntektsføres før de blir realisert. Urealiserte valutagevinster skal redusere fradragsføring av urealiserte valutatap. Med langsiktige fordringer menes i denne forbindelse fordringer som har forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsåret hvor fordringen ble erververt/gjelden pådratt av skattyteren.

Krever vedkommende direkte fradrag for urealisert tap i inntektsårets eller har vedkommende krevd det i tidligere år, må vedkommende

- beregne urealisert nettotap ved å motregne urealiserte valutagevinster ved årsskiftet vedrørende poster i regnskapet mot de urealiserte tapene samme år (porteføljeprinsippet), og
- om valutakursen et senere år bedrer seg, slik at urealisert nettotap kostnadsført i tidligere år er blitt redusert, inntektsføre reduksjonen av nettotapet (reverseringsprinsippet).

Dette gjennomføres ved et skatteteknisk hjelpemiddel som kalles omvurderingskonto, se FSFIN § 14-5 C. Omvurderingskontoen er en oppstilling (status) over urealiserte gevinster/tap på langsiktige fordringer/gjeld ved hvert årsskifte. Det er endringene (differansen) mellom summen på omvurderingskontoen ved årets begynnelse og slutt som skal inntektsføres/fradragsføres, se nedenfor.

4.3.2 Omvurderingskonto, hovedregel

Omvurderingskontoen er en oppstilling (status) som i utgangspunktet omfatter alle urealiserte valutagevinster og alle urealiserte valutatap beregnet i norske kroner, både på langsiktige fordringer og langsiktig gjeld ved det aktuelle årsskiftet. Oppstillingen skal som hovedregel omfatte alle urealiserte gevinster og tap uansett hvilken utenlandsk valuta fordringen/gjelden er tallfestet i. Det er bare de urealiserte gevinstene og/eller tapene som føres inn i oppstillingen, ikke fordringens/gjeldens størrelse.

De urealiserte gevinster og/eller tap beregnes for hver enkelt post. Beløpet (i utenlandsk valuta) for fordring/gjeld som gjenstår ved vedkommende årsskifte, multipliseres med differansen mellom

- kursen ved etableringen av fordringen/gjelden og
- kursen ved det aktuelle årsskiftet

Kursen ved mellomliggende årsskifter er uten betydning.

Viser den enkelte post et urealisert tap, kan skattyteren det enkelte år velge å sette tapet til kr 0 på omvurderingskontoen.

Er fordringen/gjelden innfridd ved årsskiftet er urealisert gevinst/tap ved årsskiftet lik null.

Viser omvurderingskontoen et samlet netto tap, settes omvurderingskontoen til dette beløp. Viser omvurderingskontoen en netto gevinst, kan skattyteren velge å sette omvurderingskontoen til null for ikke å inntektsbeskatte urealiserte gevinster jf. FSFIN § 14-5-20.

4.3.3 Omvurderingskonto, unntak for ikke-konvertible valutaer

Foretak kan velge å unnlate å føre urealisert tap og gevinst på langsiktige fordrings- eller gjeldsposter i ikke-konvertible valutaer (valutaer som ikke fritt kan veksles) på omvurderingskontoen, se FSFIN § 14-5-21. Forutsetningen er at foretaket konsekvent

gjennomfører dette for alle fordrings- og gjeldsposter i samme ikke-konvertible valuta. Urealisert tap eller gevinst som etter dette holdes utenfor omvurderingskontoen kan ikke kostnadsføres eller inntektsføres med virkning for ligningen. Fradrag for tap og skatteplikt for gevinst vil da først tidfestes når de er realisert (endelige).

4.3.4 Inntekts-/fradragsføring

Netto av oppstillingen over de samlede gevinster og tap på enkeltpostene, sammenlignes med forrige års oppstilling av omvurderingskontoen. Positiv differanse inntektsføres som reduksjon av tidligere kostnadsført tap (inntekt ved reversering av tapsfradrag). Negativ differanse fradragsføres (som økt tap), se FSFIN § 14-5-20 bokstav c.

I tillegg til denne inntekts- og fradragsføringen skal de enkelte gevinster og/eller tap som er blitt realisert i løpet av året inntekts-/fradragsføres. Den realiserte gevinst/tap beregnes i forhold til kursen på det opprinnelige tidspunktet for erverv av fordringen/gjelden og kursen på realisasjonstidspunktet. Denne inntekts-/fradragsføring gjøres helt uavhengig av føringen av urealiserte tap, idet omvurderingskontoen automatisk opphever tidligere fradragsføringer av urealiserte tap ved innfrielse av fordringen/gjelden før årsskiftet.

4.3.5 Eksempel på omvurderingskonto

Fordring:	300 Euro	
	Opptakskurs	7.0
	Valutakurs 31/12 år 1	7.6
	Valutakurs 31/12 år 2	7.2
	Fordringen innfris år 3	8.0
Lån 1:	100 US dollar	
	Opptakskurs	6.8
	Valutakurs 31/12 år 2	9.0
	Valutakurs 31/12 år 3	7.5
	Valutakurs 31/12 år 4	5.5
Lån 2:	150 engelske pund	
	Opptakskurs	10.0
	Valutakurs 31/12 år 3	10.5
	Valutakurs 31/12 år 4	11.5
År 1:	Realisert vinning	0
	Urealisert vinning 300 (7.6 – 7.0)	180 fordring
	Omvurderingskonto	0
	Til resultat	0 (0-0)
År 2:	Realisert tap/vinning	0
	Urealisert vinning 300 (7.2 – 7.0)	60 fordring
	Urealisert tap 100 (9.0 – 6.8)	220 lån 1

	Netto urealisert tap	160
	Omvurderingskonto	160
	Til resultat (kostnad)	160 (0-160)
År 3:	Realisert vinning 300 (8.0 – 7.0)	300 fordring
	Urealisert tap 100 (7.5 – 6.8)	70 lån 1
	Urealisert tap 150 (10.5 – 10.0)	75 lån 2
	Netto tap	145
	Omvurderingskonto	145
	Til resultat:	
	(realisert) vinning	300
	(urealisert) differanse omvurderingskonto	15 (160 – 145)
	Til inntekt	315
År 4:	Realisert vinning/tap	0
	Urealisert vinning 100 (5.5 – 6.8)	130 lån 1
	Urealisert tap 150 (11.5 – 10.0)	225 lån 2
	Netto tap	95
	Omvurderingskonto	95
	Til resultat:	
	(urealisert) differanse omvurderingskonto	50 (145-95)
	Til inntekt	50

Varebeholdning

- *Sktl. § 4-17 og § 14-5 annet ledd.*
- *FSFIN § 14-5 A.*
- *Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)*.

1 Hva er varebeholdning

1.1 Generelt

Reglene for varebeholdning omfatter følgende beholdninger som skattyteren eier ved inntektsårets slutt

- råvarer
- halvfabrikata
- varer under tilvirkning
- ferdigvarer, innkjøpte eller av egen tilvirkning
- emballasje på lager
- brensel på lager
- andre hjelpestoffer på lager
- materialer for vedlikehold og nyanlegg
- varer som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for å omsettes som salgsvarer

– reservedeler, hvis disse ikke av bedriften aktiveres sammen med den maskin de tilhører, f.eks. reservemotor
– returemballasje. Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som det er forutsatt skal returneres og som det derfor betales pant for, f.eks. flasker og kasser. Returemballasje kan etter skattyterens valg enten behandles som varelager eller som driftsmiddel. Om behandling av returemballasje som driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.22
– tomter som er omløpsmidler i virksomhet

1.2 Dyr og akvatiske organismer

Dyr som inngår i buskap på gårdsbruk, reinflokk i reindriftsnæringen, bestand i pelsdyrnæringen og akvatiske organismer i akvakultur omfattes også av varebeholdningen ved inntektsårets slutt, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd.

1.3 Arbeid under utførelse

Om arbeid under utførelse, se emnet «Virksomhet – arbeider under utførelse».

1.4 Uselgelige varer

Varer som skattyteren ikke fysisk har kvittet seg med ved årsskiftet, f.eks. ved å kaste dem på avfallsplass, makulere eller destruere dem, skal tas med i varebeholdningen. Dette gjelder selv om varene er blitt uselgelige f.eks. pga. motesvingninger, teknisk utvikling eller fordi varen er skadet.

2 Formue

Et foretaks formue i beholdning av råstoffer og varer, settes til den verdi som legges til grunn ved inntektsligningen, jf. sktl. § 4-17. Om verdsettingen, se nedenfor. Dette gjelder selv om formuesverdien derved kommer over reell omsetningsverdi.

Om særregler for verdsetting av formuesverdien av oppdrettsfisk, se emnet «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)».

3 Inntekt

3.1 Generelt

3.1.1 Hovedregel

Endringer i verdien av varebeholdningen mellom inntektsårets begynnelse og slutt, vil som hovedregel påvirke inntekten for foretaket. Dette gjelder uavhengig av om foretaket bare har bokføringsplikt eller om foretaket i tillegg er årsregnskapspliktig.

3.1.2 Særregler for enkelte næringer

Om særlige regler for enkelte næringer, se følgende emner
– «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)»
– «Jordbruk – allment»
– «Kunstnere»
– «Pelsdyr»
– «Reindrift»
– «Skogbruk»

3.2 Verdi av varebeholdning ved årets inngang

Verdi av varebeholdning ved årets inngang settes til den samme verdi som er brukt ved det foregående inntektsårets utgang.

3.3 Verdi av varebeholdning ved årets utgang

3.3.1 Generelt

Alle varer på lager vurderes slik
– innkjøpte varer settes til anskaffelsesverdi, og
– varer tilvirket av skattyter settes til faktisk tilvirkningsverdi,
jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a.

Ved bestemmelse av faktisk anskaffelsesverdi/tilvirkningsverdi for varer som ikke kan individualiseres, anses varer som er ervervet først å være realisert først (FIFU-prinsippet), jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav b.

Det er ikke anledning til å vurdere varer til gjenanskaffelsesverdi eller nedskrive varer for ukurans, prisfallsrisiko mv. med virkning for ligningen. Dette gjelder selv om varen anses uselgelig, såfremt skattyter fremdeles eier den.

3.3.2 Anskaffelsesverdi

For varebeholdning av innkjøpte salgsvarer og ubearbeidede råvarer, hjelpestoffer mv., er den faktiske anskaffelsesverdi det varen faktisk har kostet i innkjøp (fakturapris) med tillegg av toll, frakt, spedisjon etc. og transportkostnader til det sted hvor varen er lagret på vurderingstidspunktet. Varer kan telles opp til kalkulert utsalgspris hvis en ut fra denne kan beregne anskaffelsesverdi på en tilfredsstillende måte.

3.3.3 Tilvirkningsverdi

Tilvirkede og bearbeidede varer settes til tilvirkningsverdien. Tilvirkningsverdien settes til summen av direkte tilvirkningskostnader som kostnad til råstoffer, halvfabrikata, produksjonsstrøm, brensel og andre hjelpestoffer mv. som er brukt direkte i produksjonen, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a. I tillegg inngår produksjonslønn, dvs. lønn inklusive feriepenger, arbeidsgiveravgift mv. for det tidsrom de ansatte deltar i selve produksjonen.

Ordlyden i sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a er uttømmende. Derfor skal det for eksempel ikke tas med

- indirekte kostnader som f.eks. administrasjon, avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikring, kostnader til produktkontroll, kostnader til oppvarming og belysning av produksjonslokaler mv.
- generelle salgskostnader og forsknings- og utviklingskostnader. Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kap. 7.4 (side 136 annen spalte)
- verdien av eierens eget arbeid i produksjonen. Dette gjelder også for ansvarlig deltaker i deltakerlignet selskap
- kostnader til leie av maskiner og utstyr for å utføre en tilvirkningskontrakt

3.3.4 Bokforlag og bokhandlere

Bokhandlere kan ved verdsettingen av beholdningen av bøker velge å ha ett eksemplar av hver tittel nedskrevet til kr 0. Forlagenes beholdning av bøker som er eldre enn 3 år, kan verdsettes til kr 0. Ved vurderingen av om en bok er eldre enn 3 år, skal siste trykningsår for tittelen legges til grunn. Utgivelse med vesentlig enklere eller dyrere utstyr regnes som ny tittel i forhold til ordinær utgave. Disse reglene gjelder kun bøker som kan omsettes uten merverdiavgift i siste ledd, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 6-3 første ledd. Se FSFIN § 14-5-1.

3.3.5 Kunstnere

Kunstnere kan sette verdien av varebeholdningen av visse egenproduserte kunstverk til kr 0, se emnet «Kunstnere».

4 Omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel

Om omdisponering av omsetningsgjenstand (vare) til driftsmiddel, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.3.6.

5 Dokumentasjon av varebeholdning

Varebeholdningen skal omfatte alle varer som skattyteren eier, også varer som antas uselgelige og uten hensyn til hvor varen befinner seg. Om krav til dokumentasjon (varetellingslister mv.), se forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 6-1 (bokføringsloven).

6 Arv/gave/gavesalg

Avdødes skattemessige posisjoner knyttet til varelageret videreføres av dødsbo/enearving som overtar boet udelt, eller gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte. Tilsvarende gjelder for arvinger som overtar varelageret på skifte. Givers skattemessige posisjoner knyttet til varelageret videreføres hos gavemottaker. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Overtas varelager ved salg til underpris (gavesalg), er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 4.4.

Varsel

– *Lignl. § 3-5, § 3-12, § 8-3, § 9-5 nr. 6, § 9-7, § 9-9 nr. 4, § 10-2 nr. 2 og § 10-5 nr. 2.*
– *SKD nr. 9/2001.*

1 Varsel under ordinær ligningsbehandling

1.1 Fravik fra selvangivelse/selskapsoppgave mv.

1.1.1 Hovedregel

Før det under den ordinære ligningsbehandlingen treffes avgjørelse om å fravike/tilsidesette en selvangivelse eller selskapsoppgave til skattyters ugunst, skal det som hovedregel gis varsel om dette, jf. lignl. § 8-3. Om varsel ved bruk av tilleggsskatt, se pkt. 4.

Varslingsplikten gjelder i alle tilfeller hvor formues- eller inntektsposter forhøyes, eller fradragsposter, personfradrag og skattefradrag reduseres, selv om virkningene av dette nøytraliseres ved at andre poster rettes annerledes.

1.1.2 Melding

Når skattyter er varslet, har han ikke krav på ytterligere underretning før avgjørelsen treffes. Dette gjelder selv om skattyter har svart på varselet og kommet med innsigelser.

1.1.3 Unntak

Under den ordinære ligningsbehandlingen kan varsel i alminnelighet unnlates i følgende tilfeller, jf. lignl.§ 8-3 nr. 2

– når bruttoøkning av enkeltposter i bruttoformue og/eller reduksjon av gjeldsposter til sammen ikke er over kr 20 000 (uavhengig av endring til skattyters fordel)
– når bruttoøkning av enkeltposter i bruttoinntekt og/eller reduksjon av fradragspost til sammen ikke er over kr 1 000 (uavhengig av endring til skattyters fordel). I denne sammenheng anses også postene i næringsoppgaven som enkeltposter. Hvis f.eks. en inntektspost i næringsoppgaven økes med kr 2 000, samtidig som en fradragspost økes med kr 1 200, vil virksomhetsinntekten øke med kr 800. I forhold til varslingsplikten vil brutto inntektsøkning på kr 2 000 være avgjørende, og varsel kan ikke unnlates
– når det strykes en uhjemlet fradragspost som skattyter har fått strøket ved en tidligere ligning
– når en skjønnsmessig fastsatt formues- eller inntektspost endres og tilsvarende endring er foretatt ved en tidligere ligning
– når det endres, utelates eller tilføyes poster i skattyters oppgave som er uriktige som følge av åpenbare regne- eller skrivefeil eller som følge av åpenbar misforståelse av skattelovgivningen og uttalelse fra skattyter ikke kan antas å ha noen betydning for ligningen

1.1.4 Virkning av at varsel ikke er gitt

Blir skattyters oppgaver fraveket uten at pliktig varsel er gitt, er ligningen likevel gyldig. Om forlenget klagefrist i slike tilfeller, se emnet «Endringssak – klage».

1.2 Ikke levert selvangivelse

Dersom skattyter som har leveringsplikt, ikke har levert selvangivelse ved ordinær ligning, skal han varsles om at formue og inntekt vil bli fastsatt ved skjønn. Om unntak fra leveringsplikten etter ordningen om leveringsfritak, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Skattyter skal alltid varsles ved bruk av tilleggsskatt når pliktig selvangivelse ikke er levert.

1.3 Tidspunkt for varsel

1.3.1 Generelt

Skattyter bør varsles i god tid slik at skattekontoret om mulig kan realitetsbehandle et eventuelt svar fra skattyter før ordinær ligning avsluttes.

1.3.2 Sent varsel

Hvis skattekontoret varsler skattyteren så sent at kommentarene til varselet ikke foreligger når ligningen behandles, bør ligningsmyndighetene gjennomføre ligningen i samsvar med selvangivelsen, og så ta opp spørsmålet som endringssak etter lignl kap. 9.

Unntaksvis kan ligningen gjennomføres i samsvar med varselet. Dette kan være aktuelt hvor

- skattyter klart kan bebreides for at spørsmålet om fravikelse av selvangivelsen har oppstått
- det fremstår som klart at skattyters uttalelse ikke vil få noen betydning for resultatet eller
- andre sterke grunner nødvendiggjør en fravikelse av selvangivelsen allerede ved ordinær ligning.

Gjennomføres ligningen i samsvar med varselet, skal skattyteren underrettes om at spørsmålet vil bli tatt opp til behandling som endringssak hvis skattyters uttalelse foreligger innen klagefristen eller innen tre uker etter at varselet ble sendt.

2 Varsel om endringssak

2.1 Generelt

Er saken tatt opp på en annen måte enn ved klage fra skattyter, skal skattyter varsles med en passende frist til å uttale seg før vedtak treffes, jf. lignl. § 9-7. Det samme gjelder dersom det under behandling av klage tas opp andre forhold vedrørende skattyters ligning enn de skattyter har klaget over.

Varslingsplikten gjelder også hvor det er spørsmål om å endre ligningen til skattyters gunst, for eksempel hvor ligningen skal endres som følge av en domstolsavgjørelse. I slike tilfeller må skattyter gjøres oppmerksom på retten til å kreve dekning av sakskostnader for skatteklagenemnda og eventuelt Riksskattenemnda. Slikt krav må fremmes senest tre uker etter at varselet er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 3 annet punktum.

Har skattyter klaget og ligningsmyndighetene endrer de(t) punktet som påklages til hans ugunst, bør han varsles.

Varsel om at ligningen vil bli tatt opp som endringssak kan også sendes før den ordinære ligningsbehandlingen avsluttes, se pkt. 1.3.2.

2.2 Utvidelse av endringssak

Etter at det er varslet om endringssak kan ligningsmyndighetene utvide endringssaken til å omfatte andre spørsmål. Ved slik utvidelse må det varsles på nytt for de nye spørsmålene som tas opp, se lignl. § 9-5 nr. 6, jf. § 9-7. Skattyter kan i slike tilfeller kreve at disse spørsmålene i endringssaken behandles av skattekontoret, og dermed sikre seg klageadgang til skatteklagenemnda. I varselet om utvidelse av endringssaken skal skattyter opplyses om denne adgangen til å få behandlet spørsmålene hos skattekontoret.

2.3 Virkningen av at varsel ikke er gitt

Er vedtak i endringssak truffet uten pliktig varsel, er vedtaket likevel gyldig. Skattyter kan i klage kreve vedtaket brakt inn for samme myndighet til ny behandling, jf. lignl. § 9-7. Klagefristen er tre uker. Nærmere om denne fristen, se emnet «Endringssak – klage».

3 Summarisk endring

3.1 Generelt

Gjennomføres endring av en ligning ved summarisk endring for et senere inntektsår enn det år endringen gjelder, skal skattyter spesielt varsles om endringsmåten før den gjennomføres. Han skal også i varselet gjøres oppmerksom på at han kan kreve at endringen blir utført for det inntektsår endringen vedrører. Se lignl. § 9-9 nr. 4.

3.2 Virkning av at varsel ikke er gitt

Varsles det ikke om endringsmåten ved summarisk endring, kan endringen bli kjent ugyldig.

4 Varsel om tilleggsskatt

4.1 Generelt

Før tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt fastsettes, skal skattyter varsles med minst tre ukers frist til å uttale seg, jf. lignl. § 10-2 nr. 2 og § 10-5 nr. 2 annet punktum. Dette gjelder selv om tilleggsskatten først skal utlignes et senere år. Er varsel unnlatt under forberedelse av saken og man blir oppmerksom på dette, skal saken utsettes slik at varsel kan gis. Skattyter må under endringssak også varsles før satsen for tilleggsskatt økes i forhold til tidligere vedtak.

Vurderer skattekontoret å ilegge skjerpet tilleggsskatt, skal det alltid varsles om dette. Har skattekontoret varslet skattyter om bruk av ordinær tilleggsskatt, men senere finner at skattyter har opptrådt slik at det kan være grunn til å ilegge skjerpet tilleggsskatt, må skattyter varsles på nytt.

Når tilleggsskatten i samsvar med tidligere regler først kan utlignes for senere inntektsår enn det år vedtaket er gjort, bør skattyter i tillegg til varselet som ble gitt i forbindelse med vedtaket, gis melding de(t) enkelte senere år tilleggsskatten utlignes. Varsel om tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger bør normalt ikke gis før ligningsmyndighetene anser faktum som avklart og har tatt stilling til de materielle skattespørsmål. Tidspunktet for å gi slikt varsel vil bl.a. bero på forhold som sakens opplysning, forutgående kommunikasjon med skattyter, tidsfrister og hvilket forhold tilleggsskatten gjelder. Varsel om tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse gis normalt samtidig med at skattyter tilskrives og purres.

Om virkningene av varsel om bruk av tilleggsskatt i forhold til EMK, se emnene «Innsynsrett – egne forhold» og «Tilleggsskatt».

4.2 Virkning av at varsel ikke er gitt

Varsles det ikke om bruk av tilleggsskatt kan dette være brudd på EMK, og den del av vedtaket som gjelder tilleggsskatt kan av den grunn bli ugyldig, se emnet «Tilleggsskatt».

5 Varsel om kontrollundersøkelse

Opplysningspliktige skal gis rimelig varsel før det foretas kontrollundersøkelse i medhold av lignl. § 6-5, jf. lignl. § 3-5.

Varsel som nevnt ovenfor kan unnlates hvis formålet med kontrollen settes i fare.

Om skattyters rett til å være til stede ved kontrollundersøkelsen, se emnet «Kontroll», pkt. 4.7.

6 Hvem skal varsles

6.1 Skattyter

Varsel sendes skattyter personlig, dvs. den som har ansvar for å levere vedkommende selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister» eller tredjeperson som har plikt til å gi opplysninger. Dette gjelder selv om vedkommende skattyter/den ansvarlige er bosatt/hjemmehørende i utlandet. Er skattyters/den opplysningspliktiges oppholdssted ikke kjent, må varslingsplikten i alminnelighet anses oppfylt når varselet er sendt til den sist kjente adresse.

For selskap som lignes som eget skattesubjekt, skal varsel sendes til selskapet, eventuelt til styret eller dets formann. For bo skal varsel sendes til skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger.

6.2 Deltakerlignet selskap

For deltakerlignet selskap skal varsel sendes til den som etter lignl. § 4-9 nr. 4 har plikt til å levere selskapsoppgave på selskapets vegne. I tillegg skal deltakere som vil bli berørt av endringen, varsles på vanlig måte.

For sameie skal hver av sameierne varsles.

6.3 Fullmektig

Benytter skattyter seg av fullmektig, skal varselet rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Varselet kan likevel rettes direkte til fullmaktsgiver når hensynet til denne tilsier det, men fullmektigen skal ha gjenpart av brevet. Om hvem som er fullmektig, se emnet «Fullmektig».

6.4 Spesielt om fastsettinger i aksjeselskap som har virkning for aksjonærene

Varsel om endring av selskapets skattlagte kapital (RISK) som følge av beregnings- eller registreringsfeil, samt varsel om endring av formuesverdi på ikke-børsnoterte aksjer, sendes aksjeselskapet og ikke den enkelte aksjonær.

Før de endrede fastsettingene kan brukes i forhold til den enkelte aksjonærs ligning, må imidlertid den enkelte varsles på vanlig måte for det inntektsår inngangsverdi/skjermingsgrunnlag eller formuesverdi endres.

6.5 Utenlandsk aksjonær

Det er det norske utdelende selskap som er ansvarlig for kildeskatt ved utdeling av utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. sktl. § 10-13. Ved endringssak som medfører endring av skattepliktig utbytte for utenlandsk aksjonær, varsles både selskap og aksjonær.

7 Varselets form, innhold mv.

7.1 Generelt

Varselet skal som hovedregel gjøres skriftlig. Muntlig varsel bør bare gis under helt spesielle omstendigheter. Dersom det unntaksvis, for eksempel i en tidsmessig presset situasjon varsles muntlig, skal det alltid utarbeides et internt notat om dette hvor det fremgår hvem som er varslet og om innholdet. Notatet må dateres og underskrives av saksbehandleren.

Varselet må formuleres slik at det klart fremgår hva saken gjelder. Overveies det å fravike selvangivelsen, må varselet kort angi hvilke poster som overveies fraveket og grunnen til dette. Ved forslag om å fravike selvangivelsen bør det som regel vises til den aktuelle skattebestemmelsen.

Ved varsel om endringssak skal det varsles på tilsvarende måte som under ordinær ligningsbehandling om de spørsmål som tas opp og begrunnelsen for å endre ligningen. Et slikt varsel vil normalt medføre at fristen for å foreta endring av ligning avbrytes, se lignl. § 9-6 og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 4.11. I tillegg skal skattyter varsles om at saken blir avgjort uten ytterligere vedtak, hvis han ikke kommer med innsigelser innen svarfristen, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 11.2.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved varsel om utvidelse av endringssak som forberedes for skatteklagenemnda, se pkt. 2.2, skal skattyter i varselet gjøres oppmerksom på sin rett til å kreve at de spørsmålene som saken utvides med, blir behandlet av skattekontoret som egen endringssak, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Skattyter skal også gjøres oppmerksom på betydningen av at saken eventuelt ikke blir behandlet av skattekontoret som egen endringssak, det vil si at han mister retten til å klage over disse spørsmålene.

Gis varsel så sent at skattyters uttalelse ikke kan foreligge ved den ordinære ligningsbehandlingen og fravikelsen likevel blir gjennomført, skal han i varselet underrettes om at spørsmålet vil bli tatt opp etter reglene om endring av ligning, hvis han gir uttalelse innen klagefristen eller innen tre uker etter at varselet ble sendt skattyter.

7.2 Varsel om tilleggsskatt

Varsel om tilleggsskatt må angi hvilke poster dette overveies brukt på, og skattyter bør gjøres kjent med ligningslovens regler om tilleggsskatt og rettigheter etter EMK, f.eks. ved særtrykk av de aktuelle bestemmelser. At skattekontoret tilskriver skattyter for å innhente tilleggsopplysninger, er ikke tilstrekkelig varsel.

8 Svarfrist

I varselet skal skattyter gis en passende frist til å uttale seg. Ved fastsettingen av fristen må det bl.a. tas hensyn til sakens omfang og på hvilket tidspunkt fristen blir gitt. Fristen må under alle omstendigheter være så lang at skattyter har en reell mulighet til å komme med nødvendige bemerkninger. For enkle saker bør fristen være minst 14 dager. I kompliserte saker skal det gis lengre frister. Når det varsles om tilleggsskatt, skal fristen være minst tre uker, jf. lignl. § 10-2 nr. 2.

Vedlikehold

– *Sktl. § 6-11 og § 14-41 første ledd bokstav j.*

1 Hovedregel

1.1 Formuesobjekt tilhørende skattyter

Kostnader til vedlikehold er som hovedregel fradragsberettiget dersom vedlikeholdet er utført på fysisk formuesobjekt som eies av skattyteren og som brukes til inntektserverv, som f.eks. lønnet arbeid, virksomhet mv. Om fradrag for vedlikehold på pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.2.

1.2 Formuesobjekt tilhørende andre

Kostnader til vedlikehold av formuesobjekter som eies av andre enn skattyteren, f.eks. formuesobjekter som er leid, er normalt fradragsberettiget dersom leien er det. Om tidfesting av slike kostnader, se pkt. 9.2.

Om behandling hos eier av leietakers påkostning på leid formuesobjekt, se emnene «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6 og «Jordbruk – forpaktning», pkt. 5.4.

Det forekommer at skattyteren får stilt et formuesobjekt vederlagsfritt til disposisjon for privat bruk, f.eks. fri bolig. Fordelsbeskattes skattyteren for fri bruk av objektet, må en ved fastsettingen av fordelens størrelse ta hensyn til eventuell vedlikeholdsplikt. Skattyteren skal da ikke ha fradrag for faktisk betalte vedlikeholdskostnader.

Om særregler for privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 6.10.

Om bruker av bolig hvor brukeren er i nær familie med eieren, og brukeren dekker alle driftskostnader vedrørende boligen, herunder vedlikehold, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

2 Formuesobjektets art

Fradragsretten gjelder for vedlikeholdskostnader både på faste eiendommer og løsøre. Vedlikeholdskostnader for fast eiendom kan knytte seg til grunn og bygg- og anlegg. Det foreligger også fradragsrett for vedlikehold på immaterielle eiendeler, for eksempel dataprogrammer, se FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

3 Nærmere om bruken av formuesobjektene

3.1 Brukt i skattyterens inntektsgivende aktivitet

3.1.1 Generelt

Fradragsretten gjelder som regel fullt ut for kostnader til vedlikehold av formuesobjekt som utelukkende eller hovedsakelig brukes av skattyteren til inntektserverv. Om tilbakeføring av kostnader ved privat bruk av bil, se emnene om bil.

Brukes formuesobjektet hovedsakelig privat, og bare i mindre utstrekning til inntektserverv, gis et skjønnsmessig fradrag for en andel av kostnadene, herunder vedlikeholdskostnader. I noen tilfeller er kostnadsfradraget standardisert. Om fremgangsmåten i slike tilfeller, se f.eks. emnene om bil, emnet «Campingvogner» og emnet «Innbo og løsøre».

Om fradrag for kostnader i forbindelse med hjemmekontor i fritakslignet bolig, herunder vedlikehold, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

3.1.2 Representasjonsbygning mv.

Kostnader til vedlikehold av representasjonsbygning, -båt, -bil mv., er ikke fradragsberettiget, se for øvrig emnet «Representasjon».

3.2 Innbo

3.2.1 Til eget privat bruk

Det gis ikke fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo som utelukkende eller hovedsakelig brukes privat av eieren.

3.2.2 Til utleie

Det gis fradrag for kostnader vedrørende innbo som leies ut, f.eks. i forbindelse med utleie i regnskapslignet bolig.

I flermannsbolig, gis forholdsmessig fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo, som f.eks. vaskemaskin o.l. som står i fellesarealer til felles bruk av eier og leieboere.

Om fradrag for kostnader, herunder vedlikeholdskostnader, ved kortvarig utleie av privat innbo enten

– særskilt
– i forbindelse med utleie av egen bolig, eller
– i forbindelse med utleie av fritakslignet fritidseiendom

se emnet «Innbo og løsøre».

4 Hva er vedlikehold

Vedlikehold er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt. Vedlikehold kan bestå i å gjenopprette slitasje, f.eks. maling av hus, eller reparere skader på formuesobjektet, f.eks. fjerning av forurensede masser i grunnen og utlegging av erstatningsmasse. Modernisering av formuesobjektet kan også i en viss utstrekning anses som vedlikehold. Det er et vilkår for fradrag at det foreligger et visst behov for vedlikehold.

Kostnader til å sette formuesobjektet i en stand som det ikke har hatt tidligere anses i utgangspunktet ikke som vedlikehold. F.eks. vil førstegangs maling av hus ikke være vedlikehold selv om det har gått lang tid siden huset ble oppført. Ved denne bedømmelsen skal en også regne med den stand som nåværende objekt har vært i hos eventuelle tidligere eiere. Således vil en ny eier få bedømt som vedlikehold de samme arbeider som en tidligere eier ville fått, se HRD i Utv. V/243 (Rt. 1940/594). Dette gjelder også for et kjøpt formuesobjekt som har vært så dårlig vedlikeholdt at dette har påvirket kjøpesummen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold, må en ta standpunkt til følgende
- skillet vedlikehold/påkostning, herunder endringer av objektet
- skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt
- skillet vedlikehold/nytt objekt

se nedenfor.

Har formuesobjektet tidligere blitt endret etter at det var nytt, f.eks. bygget på eller ominnredet, er det den endrede stand som skal danne utgangspunktet for vurdering av hva som er vedlikehold.

5 Skillet vedlikehold/påkostning

5.1 Hovedregel

Kostnad til arbeider som ikke er vedlikehold etter definisjonen ovenfor, kan ikke fradragsføres direkte. Kostnader til slike arbeider anses i denne sammenheng som påkostning og kostnadene skal legges til formuesobjektets inngangsverdi (aktiveres), og kommer først til fradrag ved realisasjon/uttak eller eventuelt ved avskrivning. Dette gjelder selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning på formuesobjektet. Påkostning vil således omfatte arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks. tilbygg, moderniseringer eller rene endringer.

5.2 Endring av formuesobjekt, generelt

Arbeider som utelukkende består i endring av et formuesobjekt anses som påkostninger. Dette gjelder selv om endringen ikke innebærer noen standardforbedring eller verdiøkning. For eksempel vil riving av en vegg for å få større rom ikke være vedlikehold, heller ikke for den del som erstatter vedlikehold på den veggen som rives. Flytting av en vegg vil heller ikke være vedlikehold. Likeledes vil kostnadene til å flytte et bad som utgangspunkt bli ansett som påkostninger. Hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Som eksempel nevnes at lettvegger må fjernes for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette opp igjen veggene må anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, forutsatt at endringen ikke fører til økte kostnader.

En midlertidig endring i bruken av formuesobjektet betyr ikke at formuesobjektet har endret karakter, se også LRD 27. april 2004 (Frostating) i Utv. 2004/681.

Endring som går ut på å omgjøre en tidligere endring, slik at gjenstanden bringes tilbake i sin opprinnelige form og stand, anses heller ikke som vedlikehold. F.eks. vil flytting av en vegg tilbake til opprinnelig sted, ikke være vedlikehold. Likeledes vil ombygging av en boligplattform i oljevirksomhet tilbake til den opprinnelige stand som boreplattform, ikke anses som vedlikehold.

5.3 Forbedring av formuesobjekt, generelt

Arbeider som fører til forbedring av et objekt utover den stand det en gang har vært i, er ikke vedlikehold. Således vil førstegangsmaling av hus ikke være vedlikehold. Det samme gjelder første gangs isolering, f.eks. ved innblåsing av mineralull i vegger på et eldre hus og førstegangs katodisk beskyttelse av betong.

Ved avgjørelsen av om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden gjenstanden var ny. Foretas utskifting av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN 23. september 1975 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskifting.

5.4 Forbedring/endring, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold

Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.

Fradraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endringen. Videre må fradraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Settes det inn ny baderomsinnredning til kr 200 000, mens utskiftning av den gamle ville kostet kr 130 000, innrømmes det fradrag for kr 130 000. Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endringsarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig.

Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endringen, basert på den funksjon den aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Dette forutsetter at funksjonen til den aktuelle delen av formuesgjenstanden opprettholdes. Hvis for eksempel et bad flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som måtte vært utført på det gamle badet, for eksempel ved utskifting av baderomsinnredningen om den hadde skader eller annet vedlikeholdsbehov. Derimot gis det ikke fradrag hvis det ikke installeres noe nytt bad i bygget.

For eksempel vil utskifting av vedovn til parafinbrenner eller pelletsovn være en påkostning. Det kan gis fradrag for vedlikehold dersom det var nødvendig å skifte ut eller reparere vedovnen, men bare med det beløp dette ville ha kostet. Tilsvarende gjelder hvor det er brukt bedre eller dyrere materialer enn opprinnelig, for eksempel dersom det er brukt glasert takstein istedenfor sementstein.

Legges det ny type kledning, f.eks. plast/stålpanel, utenpå hus av tre, må det vurderes om vedlikehold var nødvendig, og om det nødvendige var maling eller eventuelt utskifting av den tidligere trekledningen. Denne vurderingen må skje i hvert enkelt tilfelle. Dersom trekledningen ikke er av eldre dato, må det være skattyteren som eventuelt skal sannsynliggjøre at det var nødvendig å skifte den ut.

Skiftes et koblet vindu (middels standard tidligere) med et vindu med to lags isolerglass (middels standard i dag), gis det fradrag fullt ut for disse kostnader når det var nødvendig å skifte ut vinduet. Skiftes det derimot ut med et vindu med tre-lags glass (høy standard i dag), må fradraget begrenses til hva det ville koste å skifte ut vinduet med to-lags glass. De resterende kostnader anses som en forbedring som må tillegges formuesobjektets kostpris (aktiveres).

5.5 Spart fremtidig vedlikehold

Det forhold at et arbeid vil føre til mindre vedlikeholdskostnader i fremtiden, gir ikke større rett til kostnadsfradrag som vedlikehold.

5.6 Post for post vs. helhetsvurdering

Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold eller påkostning skal hver post i utgangspunktet vurderes for seg selv. Skiftes det f.eks. ut gulvbelegg, må det vurderes om utskiftningen skal anses som vedlikehold eller påkostning av gulvet. Ved omfattende rehabiliteringsarbeider hvor det ikke er mulig eller uforholdsmessig/vanskelig å foreta en fordeling mellom de enkelte postene, kan det foreta en helhetsvurdering hvor en tar hensyn til eventuell standardforbedring av formuesobjektet som helhet, jf. LRD 22. november 1982 (Eidsivating) i Utv. 1983/36.

5.7 Særlig om dataprogrammer

5.7.1 Generelt

De prinsipper som er beskrevet ovenfor om grensen mellom vedlikehold og påkostning gjelder også ved oppdatering mv. av dataprogrammer. Hver oppdatering må da vurderes konkret mht. om den skal anses som vedlikehold eller påkostning, se nærmere FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

5.7.2 Reparasjoner av programfeil og lignende

Reparasjon av programfeil og lignende skal normalt anses som vedlikehold. Er det lagt ut et uferdig produkt på markedet, må det imidlertid vurderes om retting av feil i slike tilfeller skal anses som en del av kostprisen.

5.7.3 Oppdatering av brukergrensesnitt, kapasitet og kompatibilitet mv.

Kostnader til løpende eller periodisk innsats for å oppdatere et dataprogram i takt med den teknologiske utviklingen, skal normalt anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet. Dette skal i praksis gjelde selv om deler av slike kostnader skulle vært ansett som påkostninger ut fra de alminnelige retningslinjer som er beskrevet ovenfor.

5.7.4 Oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv.

Oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv. anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer som gjøres i programmer for innlevering av selvangivelse, regnskap og lignende.

5.7.5 Endringer som tilfører programmet nye funksjoner

Endringer som tilfører programmet nye funksjoner må som utgangspunkt anses som påkostning. Dette gjelder for eksempel hvis et program for levering av selvangivelse for aksjeselskap endres til å gjelde også for enkeltpersonforetak. Det samme gjelder hvis et program for nedlasting av musikk endres til også å gjelde nedlasting av film. Det må imidlertid vurderes om en ny funksjon kan anses som vedlikehold, for eksempel hvor det skjer endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet.

6 Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt

6.1 Generelt

Utskifting av et selvstendig formuesobjekt anses ikke som vedlikehold. Derimot vil utskifting av en del av et formuesobjekt med en ny del av samme slag, være vedlikehold, dersom reparasjon eller vedlikehold av denne er nødvendig.

Det som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet må i denne forbindelse anses som ett formuesobjekt. Utskifting av hjul, motor mv. på bil, anses som vedlikehold. På fiskefartøy vil utskifting av kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, radar, asdic og radiotelefonanlegg som avskrives under ett med båten (saldogruppe skip mv.), anses som vedlikehold. Avskrives disse objektene under driftsløsøre, vil utskifting ikke anses som vedlikehold av fiskefartøyet, men aktiveres som nyinvestering.

På en fast eiendom vil hver atskilt bygning anses som et selvstendig formuesobjekt. En frittstående garasje vil for eksempel anses som et eget formuesobjekt i denne forbindelse. Derimot vil en fløy på en bygning være en del av formuesobjektet (hele bygningen). Rives fløyen f.eks. på grunn av råte, og bygges opp slik den var før, er dette vedlikehold av bygningen som sådan. For avskrivbare bygninger vil faste tekniske installasjoner anses som selvstendige formuesobjekter. Se pkt. 6.2.2.

6.2 Skillet bygning og selvstendig formuesobjekt

6.2.1 Generelt

Kostnader til utskifting eller vedlikehold av følgende gjenstander er normalt fradragsberettiget som kostnader til vedlikehold av bygning

- fastmontert utstyr for oppvarming av bygning, herunder vedovn, panelovn, olje/parafinbrenner, peis, sentralfyranlegg, mv.
- badekar/dusj/håndvask/varmtvannsbereder
- integrerte hvitevarer som ikke kan tas ut ved salg av bygningen uten særskilt avtale
- fastmontert vaskemaskin i felles rom til felles bruk f.eks. i flermannsbolig
- vegg-til-vegg teppe
- markiser, persienner

– felles anlegg for radio/fjernsyn
– heisanlegg
– kjølerom med maskiner
– elektrisk anlegg (til og med kontaktpunkt i vegg eller tak)

For avskrivbare bygg vil heisanlegg, kjølerom med maskiner og elektrisk anlegg som nevnt ovenfor anses som faste tekniske installasjoner. Se nærmere pkt. 6.2.2. Utskifting skal da behandles som utskifting av en selvstendig gjenstand.

Normalt skal følgende gjenstander ikke anses som en del av bygget

– ikke integrerte hvitevarer
– lett demonterbare lamper og
– produksjonsmaskiner.

6.2.2 Særlig om faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygninger

Faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygninger skilles ut på egen saldogruppe, se sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Faste tekniske installasjoner vil typisk være varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. Nærmere om saldogruppe j, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Slike faste installasjoner anses hver for seg som selvstendige formuesobjekter, og ikke som en del av bygget. Utskifting av en fast teknisk installasjon i avskrivbar bygning, skal ikke for noen del behandles som vedlikehold av bygningen, men som nyanskaffelse som skal aktiveres på saldo i saldogruppe j. Vedlikehold av en fast teknisk installasjon kan derimot fradragsføres direkte.

6.3 Beholdning av driftsmidler

Utgangspunktet er at hvert driftsmiddel skal vurderes individuelt i forhold til om det foreligger utskiftning eller vedlikehold. Imidlertid kan driftsmidler unntaksvis vurderes samlet som en beholdning, slik at den totale kostpris aktiveres, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 3.3. Dette kan være aktuelt hvor kostprisen for det enkelte driftsmiddelet ikke overstiger kr 15 000, se sktl. § 14-40 første ledd, slik at driftsmiddelet ikke er aktiveringspliktig på eget grunnlag.

Dersom driftsmidlene anses som beholdning, kan enkeltdriftsmidler skiftes ut og fradragsføres som vedlikehold. Om hele beholdningen av driftsmidler skiftes ut, anses beholdningen som realisert og den nye beholdningen aktiveres. Om beholdningen av driftsmidler utvides, anses det som økning av beholdningen som er aktiveringspliktig.

7 Skillet vedlikehold/nytt objekt

7.1 Generelt

Hvis eiendomsretten til formuesobjektet opphører som følge av at det går tapt eller er tilintetgjort, foreligger det en realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav f. Realisasjon foreligger for eksempel hvis et helt bygg rives eller det går tapt som følge av brann, ras, flom etc. Et bygg anses realisert selv om eiendomsretten til tomten er i behold og selv om andre tilliggende bygninger på tomten er i behold. Hvor det foreligger realisasjon skal det foretas et gevinst-/tapsoppgjør. Kostnadene til gjenoppbygging anses da som ervervskostnader og skal aktiveres på det nye objektet.

Realisasjon foreligger ikke hvor deler av formuesobjektet er i behold. Dette gjelder selv om det skjer en total rehabilitering av objektet og det bare er mindre deler av objektet, for eksempel grunnmur og deler av reisverket, som er i behold.

Selv om formuesobjektet ikke anses realisert, kan arbeidet på formuesobjektet bli så omfattende at resultatet i realiteten må anses som et nytt objekt. Kostnadene til arbeidet vil da ikke kunne fradras som vedlikehold, men må tillegges objektets inngangsverdi (aktiveres) sammen med opprinnelig inngangsverdi. Vurderingen av om en står overfor et nytt objekt, må skje i forhold til arbeid som har skjedd konsentrert og over et relativt kort tidsrom. Ved vurderingen må det legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og en økonomisk betraktning. Det kan foreligge et nytt objekt selv om objektet etter at arbeidet er utført fremstår som en kopi av det opprinnelige, men objektets ytre preg og funksjoner kan ha betydning for vurderingen. Se HRD i Utv. 1999/1400

(Rt. 1999/1303), hvor totalrenovering av et bygg ble likestilt med oppføring av et nytt bygg. Se også URD 23. februar 1976 (Nes herredsrett) i Utv. 1976/147 og LRD 29. mai 1995 (Gulating) i Utv. 1995/765.

Pålagt omlegging av kloakk fra et kommunalt anlegg til et annet kommunalt anlegg ble ikke godtatt som vedlikehold i LRD 10. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1028.

7.2 Særlig om dataprogrammer

Hvis det foretas større endringer i et dataprogram kan det i enkelte tilfeller være aktuelt å klassifisere endringen som realisasjon av det gamle og anskaffelse av et nytt program. Dette forutsetter at kun en mindre vesentlig del av programmet slik det fremsto før endringen, er i behold etter endringen. Løpende videreutvikling av et dataprogram vil normalt ikke medføre at det foreligger noen nyanskaffelse. Se nærmere FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

8 Fradragets størrelse

8.1 Generelt

Fradrag for vedlikeholdskostnader skal baseres på de faktiske kostnader. Dette omfatter også leie av utstyr til bruk under vedlikeholdsarbeidet. Om de tilfeller kostnadene omfatter arbeider til forbedring som også erstatter vedlikehold, se pkt. 5.

Strekker et vedlikeholdsarbeid seg over flere år, kan det i praksis være vanskelig å fastsette det samlede fradrag for vedlikehold før arbeidet er sluttført. I prinsippet må en så langt det er mulig fastsette det riktige vedlikeholdsfradrag ved ligningen for hvert enkelt år. Viser det seg ved en helhetsvurdering ved ligningen det siste år at det tidligere er gitt for store eller for små fradrag, skal en tilpasse vedlikeholdsfradraget slik at totalfradraget blir riktig.

Har skattyteren tidligere år totalt fått for store fradrag, kan de tidligere års ligninger endres innen fristen for endringssak. Se emnet «Endringssak – endring uten klage».

8.2 Verdien av eget arbeid med vedlikehold

Om behandlingen av verdi for eget arbeid med vedlikehold, se emnet «Bolig – eget arbeid», pkt. 8.1.

8.3 Kostnader til bortkjøring av avfall

Anses kostnadene som fradragsberettigede vedlikeholdskostnader, er det også fradragsrett for kostnader til bortkjøring av avfallet. Anses kostnadene som påkostning, må kostnadene til bortkjøring aktiveres. Ved delvis vedlikehold/påkostning vil kostnadene til bortkjøring være fradragsberettiget/aktiveres med samme forholdsmessige andel.

8.4 Erstatning til dekning av reparasjon

Får skattyteren erstatning til dekning av vedlikehold, herunder reparasjon, er det bare kostnader utover erstatningen som kan fradras inntekten. Dette gjelder selv om erstatningen ikke er skattepliktig. I praksis kan en godta at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene fradragsføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Får kjøper utbetalt erstatning fra selger eller selgers forsikringsselskap til dekning av reparasjons-/vedlikeholdskostnader på grunn av mangler ved salgsgjenstanden, skal erstatningen ikke innvirke på kjøpers eventuelle fradragsrett for de samme kostnadene. Erstatningen behandles i disse tilfeller som prisavslag slik at inngangsverdien reduseres. Se HRD 27. mars 2003 i Rt. 2003/387.

9 Tidfesting av kostnader

9.1 Generelt

Vedlikeholdskostnader skal som hovedregel fradragsføres det året arbeidet utføres. Kostnader til vedlikehold på avskrivbare driftsmidler kan eieren likevel velge å føre på saldo for avskriving.

9.2 Leid formuesobjekt

Vedlikeholdskostnader som leietaker har, skal som hovedregel fradragsføres hos leietaker det året arbeidet blir utført.

Det forekommer at en leietaker med leieavtale over et begrenset tidsrom påtar seg å bekoste omfattende vedlikeholdsarbeider som bringer leieobjektet tilbake i bedre stand enn det var da det ble overtatt av leietaker. For leietaker vil slike kostnader reelt sett være (tilleggs)husleie. Den økonomiske realiteten er den samme som om utleier hadde bekostet arbeidet og krevd dekning i form av (høyere) leie. I et slikt tilfelle må vedlikeholdskostnadene likestilles med engangsbetaling av husleie og fordeles over leieperioden.

Om behandling av påkostning på leid driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6.

10 Stedet for kostnadsfradrag

For forskuddspliktige er kostnadsfradrag for vedlikehold på fast eiendom stedbundet fradrag. Om stedet for fradrag i andre tilfeller, se emnet «Skattestedet».

11 Bolig og fritidseiendommer brukt av eieren

Om fradrag for kostnader til vedlikehold mv. i bolig som er regnskapslignet, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Det er ikke fradragsrett for kostnader til vedlikehold mv. på fritakslignet bolig eller fritidseiendom, se for øvrig emnet «Bolig – fritaksligning».

Om begrensning av fradrag for vedlikehold ved overgang fra fritakslignet til regnskapslignet bolig, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Velferdstiltak

- *Sktl. § 5-15 andre ledd*
- *FSFIN § 5-15-6 første ledd.*
- *FSSD § 6-21-3.*

1 Inntektsbeskatning av mottakeren

1.1 Utgangspunkt, skatteplikt

1.1.1 Generelt

Fordel i form av velferdstiltak i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt for den ansatte. Unntak fra skatteplikt gjelder dersom tiltaket består i en naturalytelse og anses som rimelig velferdstiltak, se pkt. 1.2.

Om skattemessig behandling av andre naturalytelser i arbeidsforhold, se emnene «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» og «Naturalytelser i arbeidsforhold».

1.1.2 Verdsetting

Om verdsetting av naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

1.1.3 Hvem er skattepliktig for fordelen

Utgangspunktet er at ytelsen er skattepliktig hos den ansatte, selv om ytelsen tilfaller f.eks. den ansattes ektefelle.

1.1.4 Tidspunkt for skattlegging

Tidspunkt for skattlegging av naturalytelser i arbeidsforhold er det samme som for lønn, dvs. kontantprinsippet, se for øvrig emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

1.2 Unntak, skattefrihet

1.2.1 Generelt

Ansattes fordel ved et tiltak i arbeidsforhold kan være skattefri dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- tiltaket kan karakteriseres som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se pkt. 1.2.2
- ytelsen består av en naturalytelse
- tiltaket er rimelig, se pkt. 1.2.4, og
- tiltaket er for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Dette innebærer imidlertid ikke at alle ansatte i bedriften må tilbys et velferdstiltak av samme type på samme tidspunkt, forutsatt at tiltakene er noenlunde likeverdige

Består et tiltak av flere ytelser, f.eks. teaterbesøk kombinert med julebord, må hver av ytelsene vurderes separat i forhold til disse reglene. Deretter må det vurderes om summen av alle ytelser som inngår i kombinasjonen er rimelig.

1.2.2 Hva er velferdstiltak etter skatteloven

Velferdstiltak i skattelovens forstand er tiltak som

- henvender seg innad til de personer som er knyttet til foretaket/bedriften, og
- har til hensikt å øke trivselen og samhørigheten på arbeidsplassen og tilknytning til den, oftest i form av fellesarrangement,

jf. FINs kommentarer i Utv. 1977/625 og Ot.prp. nr. 86 (1997-98) kap. 7.5, spesielle merknader til sktl. § 5-12.

Om hvem som anses knyttet til bedriften, se emnet «Representasjon», pkt. 1.1. Om tiltak som retter seg mot personer som ikke er knyttet til foretaket/bedriften, se emnene «Representasjon» og «Reklameinntekter/-kostnader».

Ordningen med skattefrie velferdstiltak omfatter ikke foretak uten ansatte eller foretak med en eller flere ansatte som til sammen ikke har arbeidstid og lønn som tilsvarer én full stilling i foretaket. I foretak som eies av én person, eventuelt sammen med ektefelle eller samboer, vil det også være et krav at foretaket i tillegg har andre ansatte (uten nær familiemessig tilknytning) som til sammen utgjør en hel stilling. Med nær tilknytning menes her ektefelle/samboer og familiemedlemmer i rett opp- og nedadstigende linje. Velferdstiltak må avgrenses mot gaver hvor det gjelder andre regler, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», og mot dekning av private kostnader som behandles som skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold, f.eks. fri feriereise selv om den foretas sammen med andre i bedriften, se nedenfor og emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Som eksempel på velferdstiltak nevnes

- kostnader til tilstelninger, f.eks. felles julebord, felles helgeopphold på hotell for ansatte med familie
- støtte til bedriftsidrettslag og bedriftssangkor
- anlegg av idrettsplass for de ansatte
- drift av feriehytte

se nærmere om slike tiltak i pkt. 2.

1.2.3 Naturalytelser

Om hvilke fordeler som anses som naturalytelser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

1.2.4 Hva er rimelig

Ved vurderingen av om velferdstiltaket er rimelig må en bl.a. legge vekt på

- om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet
- verdien av det enkelte velferdstiltak. Ved vurderingen i den forbindelse skal en i forhold til eventuell reise og losji legge til grunn bruttoverdi, uten reduksjon for ansattes egenbetaling, og
- om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi

1.2.5 Hvem kan få skattefritak for velferdstiltak

Skattefritaket omfatter alle ansatte i bedriften. Videre kan skattefritaket også omfatte aksjonær i aksjeselskap når vedkommende arbeider i selskapet. Fritaket omfatter også deltidsansatte og korttidsansatte. Videre vil det omfatte styremedlemmer.

Om hvem som anses knyttet til bedriften for øvrig, se emnet «Representasjon», pkt. 1.1.

2 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

2.1 Arbeidstøy mv.

Helt eller delvis fritt arbeidstøy er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Om skatteplikt for fritt arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy mv.».

2.2 Avis

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidsstedet anses som et rimelig velferdstiltak når det er tilgjengelig for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften, jf. FSFIN § 5-15-6 første ledd. Om skatteplikt for fri avis, se emnet «Avis mv.».

2.3 Barnehage

Helt eller delvis fri barnehage er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand.

Om skattefritak for helt eller delvis fri barnehage eller ved arbeidsgivers direkte tilskudd til barnehagen hvor den ansatte har sitt barn, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

2.4 Bedriftshytte

Bedriftshytte/firmahytte mv. er hytte/fritidsbolig anskaffet eller leid til bruk for de ansatte i fritiden. Likestilt med bedriftshytte er tidsparter mv. som de ansatte har adgang til å benytte.

Fordel ved bruk av bedriftshytte er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-15-6 første ledd, når hytta er disponibel slik at alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften har lik rett til å disponere den. Dette gjelder også bedriftshytter i utlandet. Bruken av hytta bør sannsynliggjøres ved vedtekter for hvem som kan bruke den og hvordan bruken fordeles. Videre bør det være en oversikt over den faktiske bruken.

Er bruken i hovedsak forbeholdt bedriftens eiere eller et fåtall ansatte, vil fordelen være skattepliktig for disse. Om et slikt tilfelle, se LRD 12. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/1754. Dette vil også gjelde om et fåtall har fortrinnsrett til særlig attraktive perioder, f.eks. juli for sommerhytte ved sjøen eller påsken for en fjellhytte. Er det få ansatte i bedriften, vil bruksretten for hver enkelt være så vidt omfattende at fordelen for den enkelte ikke kan anses som rimelig. Som utgangspunkt kan det legges til grunn at fordelen vil være skattepliktig hvis det er færre enn 10 personer som har disposisjonsrett. Dette vil gjelde for bedrifter med færre enn 10 ansatte, med mindre bedriftshytta eies sammen med en eller flere andre bedrifter, slik at det er 10 eller flere som har rett til å disponere hytta. Selv om antall brukere er høyere enn 10, må skatteplikten vurderes i forhold til om tiltaket kan anses som rimelig velferdstiltak. I enkelte tilfeller kan hytta bli ansett som bedriftshytte selv om det er færre enn 10 ansatte, dersom bruken for den enkelte ellers fremstår som et rimelig velferdstiltak.

Ved vurderingen av hvor mange personer som har disposisjonsrett over hytta, kan det også tas hensyn til personer som ikke står i et direkte ansettelsesforhold til bedriften, men som står i et oppdragsforhold til denne, f.eks. eksterne konsulenter, når disse har rett til å disponere hytta på like vilkår.

Skattefritaket for bruk av bedriftshytte vil også normalt gjelde der et morselskap stiller en hytte til disposisjon for de ansatte i heleid datterselskap, forutsatt at de øvrige vilkårene for skattefritt velferdstiltak er oppfylt, se uttalelse SKD 9. september 2011 i Utv. 2011/1350.

Om beregning av fordelen dersom den er skattepliktig, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 2.

Dekning av kostnad til reise til bedriftshytte er skattepliktig.

2.5 Bedriftsidrett

Arbeidsgivers dekning av kostnader til anskaffelser og drift i tilknytning til en bedrifts fotball-/håndballag mv., vil normalt være et rimelig velferdstiltak. Dette gjelder også treningstøy som brukes ved fellesarrangementer. Privat bruk av dette treningstøyet omfattes ikke av reglene om skattefrie velferdstiltak. Fordelen kan være skattefri som gave i arbeidsforhold dersom den er innenfor beløpsgrensen i FSFIN § 5-15-1 femte ledd, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 2.1.1. Se nærmere SKD i Utv. 2010/869.

2.6 Bedriftskantine

Rimelig mat i bedriftskantine er skattefri, se FSFIN § 5-15-6 første ledd.

Arbeidsgivers dekning av kostnader til frukt, juice, melk, kaffe, te eller lignende er et velferdstiltak som anses rimelig.

Subsidiering av kantine ellers er også et velferdstiltak. Det anses som rimelig så lenge de ansattes egenbetaling dekker arbeidsgivers selvkost for råvarene. Der fordelen er beskjeden fordi den f.eks. bare består i oppskåret brød og pålegg uten nevneverdige kostnader til tilberedning, anses ordningen som rimelig velferdstiltak, selv om egenbetalingen ikke dekker arbeidsgivers selvkost fullt ut, se URD 4. november 1999 (Jæren herredsrett) i Utv. 2000/108.

Er kantinedriften satt bort til et cateringselskap, skal all fakturering fra cateringselskapet anses som arbeidsgivers selvkost med mindre råvarekostnadene er spesifisert i fakturaene.

Om skattefri servering av mat i møte/kurs, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.2.

2.7 Bobil

Arbeidstakers bruk av bobil er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. I de tilfeller brukeren benytter arbeidsgivers bobil, må det vurderes om skattlegging skal foretas etter reglene om privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk».

2.8 Campingvogn

Fri bruk av campingvogn mv. er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Brukeren skal derfor alltid beskattes for slik bruk med utgangspunkt i leiepriser for tilsvarende vogn.

2.9 Feriereise

Arbeidsgivers kjøp av feriereise for ansatte, med eller uten familie, eventuelt refusjon av kostnadene, er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordelen er alltid skattepliktig inntekt for den ansatte. Ferieopphold på hotell i Norge eller i utlandet vil f.eks. være skattepliktig. Om reiser som anses som velferdstiltak, se pkt. 2.15.

Om ansattes deltakelse på studiereise, kongress mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Om skattefritak for fordel ved fri reise for ansatte i trafikkselskap o.l., se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

2.10 Forestillinger, idrettsarrangementer mv.

Betaler arbeidsgiver enkeltstående fellesarrangement for de ansatte, f.eks. teater, opera, konserter, fotballkamp mv., vil dette være et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri hvis tiltaket vurderes som rimelig, se pkt. 1.2.4. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig. Se også pkt. 2.15. Sesongkort som brukes av hver ansatt enkeltvis anses ikke som et velferdstiltak i skattelovens forstand.

2.11 Fritidsbåt

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt vil normalt ikke være et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordelen vil være skattepliktig for den ansatte. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid kunne anses som et rimelig velferdstiltak.

2.12 Helsestudio, treningssentre mv.

Arbeidsgivers dekning av personlig medlemskort som gir de ansatte rett til fri bruk av helsestudio, treningssenter mv., vil ikke anses som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se FIN 14. november 2001 i Utv. 2001/1650. Når det arrangeres fellesopplegg for de ansatte vil dette kunne anses som velferdstiltak, f.eks. når bedriften har egne fellestimer i et treningssenter. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig. Når bedriften leier helsestudio for bestemte tidsrom eller det leies inn instruktører og det arrangeres treningsopplegg i bedriftens egne lokaler, vil dette normalt anses som et rimelig velferdstiltak i likhet med når arbeidsgiver innreder eget trimrom mv. i bedriftens lokaler. Nærmere om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio mv. for de ansatte, se SKD 7. oktober 1999 i Utv. 2000/251.

Om skattemessig behandling av treningsordninger, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

2.13 Helsetjeneste

Arbeidsgivers dekning av helsetjenester er ikke velferdstiltak i skattelovens forstand.

Om skatteplikt/skattefritak for helsetjenester, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.21.

2.14 Jakt og fiske

Arbeidsgivers kjøp av rett til jakt eller fiske til bruk ved fellesarrangement for de ansatte, er et velferdstiltak. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig, se pkt. 1.2.4. Er velferdstiltaket ikke rimelig, skal den ansattes fordel som hovedregel settes til normal omsetningsverdi for retten, eventuelt etter en forholdsmessig fordeling mellom deltakerne.

2.15 Tilstelninger, hotellopphold mv.

Enkeltstående tilstelninger, som julebord, årsfest, jubileumsfest for runde år i bedriften mv. vil være velferdstiltak for de ansatte. Fordelen er skattefri hvis den er rimelig og tilbys alle eller en betydelig gruppe ansatte. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig.

Enkeltstående tilstelninger som tilbys ansatte som slutter i forbindelse med nedbemanning der hensikten er å avvikle arbeidsforholdet på en god måte, er også et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri dersom verdien av den kan anses å være rimelig.

Enkeltstående tilstelninger som kombineres med kortere opphold på hotell, kan anses som velferdstiltak. Dette gjelder opphold med inntil to overnattinger. Det er uten betydning om oppholdet er lagt til virkedager eller en helg.

Består en reise av både velferdstiltak og tjenestereise (fagseminar e.l.), må en vurdere hver del isolert. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og tjenestereisen er oppfylt, må utgangspunktet være at hele turen er skattefri.

Eksempel

De ansatte i en mindre bedrift er på en tur til et høyfjellshotell som varer fra mandag morgen til fredag kveld. Arbeidsdagene mandag, tirsdag og onsdag består av et fagseminar. Onsdag kveld, torsdag og fredag deltar de ansatte på et sosialt arrangement. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og fagseminaret er oppfylt, vil hele turen være skattefri.

Om deltakelse på studiereise, kongress mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», herunder pkt. 1.3.

Skattefritaket for kortere opphold på hotell gjelder også for ansattes familie, innenfor rammen av hva som er rimelig. Dersom reisen medfører mer enn to overnattinger på

hotell mv., vil familiens deltakelse i sin helhet bli skattepliktig for den ansatte. Dette gjelder selv om den ansattes egen deltakelse er skattefri, fordi denne er på tjenestereise (fagseminar eller lignende) før/etter velferdstiltaket, jf. eksemplet ovenfor.

Ved vurderingen av om slike tiltak skal anses som rimelige, legges arbeidsgivers totale kostnader for reisen til grunn. Også opphold i utlandet kan være rimelig velferdstiltak dersom kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i arbeidslivet for et tilsvarende opphold i Norge. Videre må en se antall tilstelninger i året under ett når en vurderer om fordelen ved slike tilstelninger er rimelig. Flere enn to slike hotellopphold i løpet av ett år vil normalt være skattepliktig. Dette innebærer likevel ikke at ett eller to helgeopphold alltid kan anses som rimelig velferdstiltak etter skatteloven.

Lengre opphold enn nevnt ovenfor anses som ferie og ikke som velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordel ved slike opphold vil derfor alltid være skattepliktig, selv om oppholdet skjer samlet for de ansatte i bedriften. Dette gjelder selv om dette oppholdet med reise blir billigere enn innenfor grensen på to overnattinger.

3 Fradragsrett for arbeidsgiveren

3.1 Generelt

Arbeidsgiveren har i alminnelighet fradragsrett for kostnader til velferdstiltak når kostnadene er pådratt av hensyn til de ansattes interesser og er knyttet til arbeidsgiverens inntektsgivende aktivitet, (enten ved direkte fradragsføring eller aktivering med avskrivning eller oppgjør ved salg/utrangering). Ved velferdstiltak hvor det også deltar personer som ikke er knyttet til bedriften, gis det fradrag for de deler av kostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på de personene som er knyttet til bedriften. Som knyttet til bedriften anses eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv. med ledsager. Se FSSD § 6-21-3.

Hvis det tiltaket som kostnadene dekker ikke anses som rimelig velferdstiltak, må det vurderes om kostnadene er fradragsberettigede etter andre regler, f.eks. som lønn, eller om kostnaden skal behandles som utbytte.

Ligningsmyndighetene kan ikke nekte fradrag med den begrunnelsen at kostnaden til et velferdstiltak kan synes unødvendig.

Ligningsmyndighetene må vurdere om kostnadene er pådratt utelukkende av hensyn til de ansattes interesser, f.eks. vil bidrag til idrettsanlegg, svømmehall mv. som er tilgjengelig for andre enn de ansatte i bedriften, ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder selv om anlegget brukes av bedriftens ansatte eller om bedriften er dominerende på stedet. Derimot må det gis fradrag for et slikt bidrag dersom bedriften får en disposisjonsrett som gjør at bedriftens bruk står i forhold til bidragets størrelse.

For enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap omfatter fradragsretten også eier/deltakers deltakelse så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt, se nærmere pkt. 1.2.2.

3.2 Overføring av eiendom til selvstendig institusjon

Gir bedriften bort eiendom (f.eks. feriested) til en selvstendig institusjon slik at bruken utelukkende kommer de ansatte til gode og tilfredsstiller kravene til bedriftshytte som nevnt i pkt. 2.4, og bedriften verken har noen juridisk eller faktisk råderett over eiendommen, vil kostnadene til anskaffelsen være fradragsberettiget. Det er en forutsetning for fradragsrett at det fremgår av statuttene at verken eiendommen eller verdien av den kan tilbakeføres til bedriften eller bedriftens eiere, sammenlign HRD i Utv. 1984/181 (Rt. 1983/1462).

4 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering av naturalytelser, se emnet «Lønnsopplysningsplikt».

Verdipapirer

– *Sktl. § 4-14, § 4-15, § 5-20 første ledd bokstav b, § 9-3 første ledd bokstav c, § 9-4 første ledd og § 14-23.*

1 Oversikt

De mest alminnelige verdipapirer er
– aksjer, se emnene om aksjer
– egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnene om aksjer
– gjeldsbrev, herunder
  – pantobligasjoner
  – ihendehaverobligasjoner
  – banksertifikater

Noen typer verdipapirer benevnes også "finansielle instrumenter", jf. lov om verdipapirhandel 29. juni 2007 nr. 75 § 2-2, se også emnet «Finansielle instrumenter – begreper». Omsettelige verdipapirer og derivater er eksempler på dette. Om behandlingen av ulike derivater, se emnene om finansielle instrumenter.

Sktl. § 9-3 første ledd bokstav c skiller mellom mengdegjeldsbrev og andre gjeldsbrev. Et mengdegjeldsbrev vil alltid være et omsetningsgjeldsbrev. Om hva som er omsetningsgjeldsbrev, se gjeldsbrevloven § 11. Som mengdegjeldsbrev anses ihendehaverobligasjoner og andre omsetningsgjeldsbrev som det utstedes mange av i sammenheng og med lik tekst, herunder samme pålydende. Det er imidlertid ikke noe krav at gjeldsbrevet har vært omsatt eller er egnet for omsetning i organiserte markeder. Se HRD i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620) (Høyesterett fant at 31 gjeldsbrev/obligasjoner etter en språklig forståelse var tilstrekkelig mange til at de kunne betegnes som «mengdegjeldsbrev». Gjeldsbrevene var utstedt med lik tekst, herunder samme pålydende. Det ble lagt til grunn at formålet med avgrensningen i sktl. § 9-3 første ledd bokstav c i følge forarbeidene var å avgrense mot enkeltstående gjeldsbrev/obligasjoner.) Se også LRD 25. september 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/1524.

2 Formuesligningen

2.1 Generelt

Verdipapirer er skattepliktig formue.

2.2 Aksjer

Om aksjer, se emnet «Aksjer – formue».

2.3 Andeler i boligselskaper

Om andeler i boligselskaper, se emnet «Bolig – formue».

2.4 Stats-/kommune-/andre ihendehaverobligasjoner

Stats-, kommune- og andre ihendehaverobligasjoner verdsettes til kursverdien, eventuelt antatt salgsverdi ved utgangen av inntektsåret hvis kurs ikke er notert eller kjent, jf. sktl. § 4-14.

2.5 Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer

Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer fastsettes til fordringens pålydende uten hensyn til rentenes eller avkastningens størrelse, jf. sktl. § 4-15.

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig til det fordringen med rimelig sikkerhet vil innbringe. Fordringer som ikke forventes innfridd settes til kr 0.

Fordringer i utenlandsk valuta må omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang. For øvrig behandles de ved verdsettingen på samme måte som norske fordringer. Se emnet «Fordringer».

2.6 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforeninger, samt selveiende finansieringsforetak er skattepliktig formue. Se emnet «Aksjer – formue».

2.7 Indeksobligasjoner

Om spareproduktet «indeksobligasjoner», se pkt. 3.4.1. Slike indeksobligasjoner verdsettes til pålydende, tillagt fordring på endelig godskrevet avkastning ved utgangen av inntektsåret.

3 Inntekt

3.1 Aksjer mv.

3.1.1 Avkastning

Om utbytte på aksjer og andeler i aksjefond, se emnet «Aksjer – utbytte».

3.1.2 Gevinst/tap

Om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

3.2 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

3.2.1 Avkastning

Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak skattlegges på samme måte som aksjeutbytte. Se emnet «Aksjer – utbytte».

3.2.2 Gevinst/tap

Om realisasjon av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «Aksjer – realisasjon».

3.3 Mengdegjeldsbrev

3.3.1 Generelt

Om hva som er mengdegjeldsbrev, se pkt. 1.

For innehaveren kan mengdegjeldsbrev gi inntekt og gevinst/tap i form av

- løpende avkastning (kupongrente),
- underkurs, dvs. at mengdegjeldsbrevet i følge stiftelsesvilkårene skal utstedes til en lavere kurs enn innløsningskursen
- gevinst/tap ved realisasjon.

Avkastning i form av underkurs kan tre i stedet for kupongrente, men det kan også være en kombinasjon av underkurs og kupongrente.

Et mengdegjeldsbrev kan utstedes til overkurs, dvs. en høyere kurs enn innløsningskursen. Overkursen vil isolert sett innebære en kostnad for innehaver, som forventes å bli kompensert ved at det skal betales en høyere rente enn (forventet) markedsrente.

Skatteplikten/fradragsretten og tidfestingen kan være forskjellig avhengig av om mengdegjeldsbrevet er

- ervervet før 10. mai 1990
- ervervet i tidsrommet 10. mai 1990 til og med 31. desember 2013 eller
- utstedt i 2014 eller senere.

Skatteplikten/fradragsretten kan også være forskjellig avhengig av om det gjelder mengdegjeldsbrev i eller utenfor virksomhet, se nærmere nedenfor.

3.3.2 Skatteplikt/fradragsrett i virksomhet

Avkastning av mengdegjeldsbrev i virksomhet er skattepliktig, uavhengig av når mengdegjeldsbrevet er ervervet, jf. sktl. § 5-1. Skatteplikten gjelder uavhengig av om avkastningen består i løpende rente (kupongrente) eller at mengdegjeldsbrevet er utstedt til en lavere kurs som enn innløsningskursen.

Er mengdegjeldsbrevet utstedt til overkurs, vil avkastningen for innehaveren bestå i en positiv differanse mellom summen av løpende rente over mengdegjeldsbrevets løpetid og den betalte overkursen.

Gevinst ved realisasjon, herunder innløsning av mengdegjeldsbrev i virksomhet, er alltid skattepliktig.

Tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev i virksomhet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

Skatteplikten og fradragsretten gjelder også rettigheter til mengdegjeldsbrev.

3.3.3 Skatteplikt/fradragsrett utenfor virksomhet

For mengdegjeldsbrev utenfor virksomhet som er ervervet før 10. mai 1990 er gevinst ved realisasjon, herunder innfrielse, skattefri, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2. Skattefriheten gjelder også ev. underkurselement og det gis ikke fradrag for et ev. overkurselement.

For mengdegjeldsbrev som er ervervet 10. mai 1990 eller senere er både avkastning og gevinst skattepliktig, se sktl. § 5-1 første og annet ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tap er fradragsberettiget, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

Gevinst ved realisasjon av rettigheter til mengdegjeldsbrev er som utgangspunkt ikke skattepliktig utenfor virksomhet, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2, uavhengig av ervervstidspunkt. Skatteplikt foreligger bare hvis verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3.

3.3.4 Tidfesting - generelt

Løpende rente (kupongrente) for mengdegjeldsbrev beskattes etter hvert som renteterminen påløper, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Tilsvarende gjelder for utsteders fradragsføring av renteterminen, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Dette gjelder både innenfor og utenfor virksomhet.

3.3.5 Tidfesting av under-/overkurselement – mengdegjeldsbrev utstedt før 2014

For mengdegjeldsbrev i virksomhet som er ervervet før 10. mai 1990, skal under-/overkurselementet beskattes/fradras ved realisasjon, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Utsteder skal fradragsføre renteelementet ved innfrielse, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

For mengdegjeldsbrev utstedt før 2014, og som skattyter har ervervet 10. mai 1990 eller senere, skal renteelementet som består i at mengdegjeldsbrevet skal innløses til en høyere kurs enn utstedelseskursen (underkurs), beskattes det enkelte år, etter en fordeling av renteelementet over obligasjonens løpetid, jf. sktl. § 14-23 første ledd, slik bestemmelsen lød før lovendring 13. desember 2013 nr. 117. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Om mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere, se pkt. 3.3.6.

Renteelement som består i at mengdegjeldsbrevet skal innløses til en lavere kurs enn utstedelseskursen (overkurs) fradragsføres etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Overkursen fordeles over obligasjonens løpetid, på samme måte som for underkurs, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 15.2.3.

Er mengdegjeldsbrevet overdratt i løpet av året, skal hver av eierne skattlegges for sin del av årets renteelement. Ved fordeling mellom eierne tas det hensyn til hvor mange dager skattyter har eid mengdegjeldsbrevet i løpet av inntektsåret.

3.3.6 Tidfesting av under-/overkurselement – mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere

For mengdegjeldsbrev utstedt fra og med 2014 gjelder følgende regler for tidfesting av renteelementet som ligger i at mengdegjeldsbrevet skal innfris til en høyere eller lavere kurs enn kursen på ervervs-/utstedelsestidspunktet:

- Innehaveren inntekts- eller fradragsfører renteelementet i det året mengdegjeldsbrevet realiseres, jf. sktl § 14-23 første ledd.
- Utstederen inntekts- eller fradragsfører renteelementet i det året mengdegjeldsbrevet innfris, jf. sktl § 14-23 annet ledd.

3.3.7 Beregning av gevinst/tap

Ved beregningen av selgers gevinst/tap ved overdragelse, må totalvederlaget reduseres med eventuelt opptjent ikke utbetalt rentetermin som er skattlagt/skattlegges særskilt som renteinntekt hos selger og som følger med ved overdragelsen. For mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere vil dette bare være aktuelt for løpende rente (kupongrente). For mengdegjeldsbrev utstedt før 2014, kan dette også være aktuelt for ev. underkurselement. Det reduserte vederlaget vil også utgjøre inngangsverdi for kjøper. Selgers inngangsverdi må også, for å unngå dobbeltbeskatning, økes for eventuelt renteelement som han ikke har fått utbetalt, men som er skattlagt hos ham i hans eiertid.

3.4 Indeksobligasjoner

3.4.1 Generelt

Indeksobligasjoner er et spareprodukt som tilbys av banker eller lignende finansinstitusjoner. Kunden etablerer en fordring som normalt ikke forrentes. Avkastningen er i stedet knyttet til indekser på utvalgte finansielle markeder.

Om banksparing med aksjeindeksert avkastning, se emnet «Renteinntekter».

Se for øvrig FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054, FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

3.4.2 Avkastning

Avkastning på indeksobligasjoner er skattepliktig inntekt.

Der positiv avkastning godskrives spareren med endelig virkning det enkelte år, tidfestes avkastningen løpende som renteinntekt.

Der positiv avkastning godskrives spareren med endelig virkning først i forbindelse med oppgjør av fordringen, tidfestes avkastningen som renteinntekt i oppgjørsåret.

Om behandling av avkastning ved førtidig innløsning, se FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

3.4.3 Gevinst/tap

Gevinst/tap ved omsetning av indeksobligasjoner anses ikke som skattepliktig inntekt/fradragsberettiget tap, med mindre spareformen er i virksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev, se sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, jf. § 9-4 første ledd. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se pkt. 1. Om behandling av tap ved førtidig innløsning, se FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

3.4.4 Gebyrer

Om tegningsgebyr, avbruddsgebyr, og administrasjonsgebyr ved førtidig innløsning, se emnet «Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.».

3.5 Andre verdipapirer

3.5.1 Generelt

Her behandles andre verdipapirer enn aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), mengdegjeldsbrev og indeksobligasjoner.

3.5.2 Avkastning

Avkastning av verdipapirer er skattepliktig inntekt. Når en skattyter kjøper en rentebærende obligasjon før utløpet av en rentetermin, vil rente påløpt før overdragelsen måtte skattlegges hos selger. Den del av kjøpesummen som gjelder den løpende renteterminen, må derfor skilles ut. Kjøperen skattlegges bare for renter påløpt etter overdragelsen, selv om han normalt får utbetalt renter for hele renteterminen. Tidfesting av inntekten følger de vanlige regler, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Er andre obligasjoner enn mengdegjeldsbrev lagt ut til underkurs eller skal innfris til overkurs, og dette er fastsatt i stiftelsesvilkårene, er differansen mellom den kurs obligasjonen er utlagt til og innfrielseskursen skattepliktig inntekt fordelt over løpetiden i tillegg til eventuell løpende avkastning, se FIN 11. mars 1986 i Utv. 1986/312.

3.5.3 Gevinst/tap

Gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev samt rettigheter til mengdegjeldsbrev ervervet etter 9. mai 1990 er bare skattepliktig og tap bare fradragsberettiget når verdipapiret er eid som ledd i virksomhet, eller hvis verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren. Dette kan f.eks. være tilfelle hvis et enkeltstående gjeldsbrev har vært (del av) vederlaget ved skattepliktig realisasjon av et annet formuesobjekt for innehaveren, eller fordringen har vært vederlag for arbeid.

Om skattefrihet ved realisasjon av en enkel fordring, se HRD i Utv. 1999/1571 (Rt. 1999/1347).

Om skatteplikt for valutagevinst/fradragsrett for valutatap i forbindelse med verdipapirer, se emnet «Valutagevinst/-tap».

Om skatteplikt/tapsfradrag i forbindelse med opsjoner, se emnene om opsjoner.

4 Fradragsrett for kostnader

4.1 Generelt

Skattytere som har hatt kostnader med tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktige inntekter som verdipapirene gir, kan kreve fradrag for slike kostnader med mindre kostnadene også har privat tilknytning, se FIN 2. mars 1993 i Utv. 1993/495. Kostnadene må stå i forhold til størrelsen på porteføljen, aktivitetsnivået mv.

4.2 Omkostninger ved erververtlrealisasjonen

Kostnader som skattyter har hatt til megler eller liknende ved erverv av verdipapir mv. skal aktiveres som en del av inngangsverdien for vedkommende verdipapir. Kostnader ved realisasjon av verdipapirer kommer til fradrag i en eventuell gevinst-/tapsberegning i realisasjonsåret.

4.3 Forvaltningsgebyr

Om fradragsrett for forvaltningsgebyr, se emnet «Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.».

Verdipapirfond

– *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav e, § 2-36 første ledd bokstav c, § 2-38, § 4-12 sjette ledd, § 10-1 tredje ledd, § 10-5, § 10-11 første ledd, jf. § 10-10 tredje ledd og § 10-30 første ledd.*

1 Om verdipapirfond

1.1 Generelt

Nytt for 2016

Reglene om beskatning av verdipapirfond er endret med virkning fra og med inntektsåret 2016. De nye reglene, som er tatt inn i sktl. § 10-20, tar i større grad enn tidligere hensyn til at det kan være ulike typer verdipapirer i samme fond.

Et verdipapirfond anses fremdeles som et eget skattesubjekt. Særregelen i sktl. § 10-31 tredje ledd om at verdipapirfond er fritatt for skatteplikt for gevinst og ikke har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS, er videreført i sktl. § 10-20 annet ledd.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skillet ved inntektsbeskatningen mellom aksjefond og obligasjonsfond er opphevet. Alle verdipapirfond faller inn under fritaksmetoden. Et verdipapirfond skal ha fradragsrett for utdeling av renteinntekter til andelseierne. Hvor stor andel av utdelingen som skal anses som rente, beregnes sjablongmessig ut i fra andelen rentepapirer i fondet.

Andelseierne skal beskattes etter en sjablongmessig metode for utdeling og gevinst, avhengig av hvor stor andel av inntektene som skriver seg fra aksjer vs. rentepapirer. For personlige andelseiere gjelder aksjonærmodellen for den delen av utdeling og gevinst som anses å knytte seg til aksjer. For selskaper som er andelseiere gjelder fritaksmetoden for denne delen.

Verdipapirfond er en fellesbetegnelse på en selvstendig formuesmasse som består av aksjer og/eller andre verdipapirer, jf. lov 25. november 2011 nr. 44 om verdipapirfond (verdipapirfondloven). Fondet er finansiert ved kapitalinnskudd fra andelseierne. Ved inntektsbeskatningen skiller skatteloven mellom to typer verdipapirfond

– aksjefond, dvs. verdipapirfond som eier en eller flere aksjer, herunder kombinasjonsfond som eier aksjer, jf. sktl. § 10-1 tredje ledd første punktum
– obligasjonsfond, dvs. verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer, jf. sktl. § 10-1 tredje ledd annet punktum.

I markedet omsettes det andeler i fond under andre betegnelser enn aksjefond og obligasjonsfond, for eksempel pengemarkedsfond som er en form for obligasjonsfond. For andre typer fond må det vurderes hvilken gruppe de faller inn under.

Fondet forvaltes av et forvaltningsselskap. Forvaltningsselskapet er forretningsfører for verdipapirfondet og treffer i denne egenskap alle disposisjoner over fondet som forvaltningen av det medfører. Forvaltningsselskapet skal organiseres som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Et verdipapirfond som eier aksjer og eventuelt også andre verdipapirer, behandles skattemessig som aksjefond. Også et verdipapirfond som eier aksjer indirekte gjennom et annet aksjefond uten å eie aksjer direkte, skal skattemessig behandles som et aksjefond. Bare verdipapirfond som ikke eier aksjer behandles skattemessig som obligasjonsfond.

I pkt. 2 og pkt. 3.2 behandles beskatningen av andelshavere i aksjefond og i obligasjonsfond. Beskatningen av selve fondene er behandlet i pkt. 4.

Nedenfor behandles ikke beskatningen av andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA), og avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Det samme gjelder andeler i verdipapirfond eid i forbindelse med avtale om individuell pensjonsspareavtale i samsvar med lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS). Om beskatningen når andelen er eid i forbindelse med en IPA eller IPS, se emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)». Tilsvarende behandles heller ikke beskatning av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

Om beskatning av overføring til og utbetaling fra ansattefond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460.

1.2 Endring fra én type verdipapirfond til en annen

Endring av investeringsstrategi innenfor ett og samme verdipapirfond ved vedtektsendring, medfører i seg selv ikke overføring eller opphør av eiendomsrett til fondets verdipapirer. Endringen utløser således ikke realisasjonsbeskatning av fondets urealiserte verdipapirer eller av fondsandelene for andelshaverne. Dette gjelder selv om et fond endres fra å være et obligasjonsfond til et aksjefond eller omvendt slik at andre skatteregler kommer til anvendelse på fondet og andelshaverne, se BFU 19/2012.

1.3 Spesielt om utenlandske paraplyfond

Utenlandske paraplyfond er selvstendige innretninger som selskapsrettslig kan være organisert annerledes enn norske verdipapirfond, jf. verdipapirfondloven. En vanlig type paraplyfond er såkalte SICAV («Société d'lnvestissement à Capital Variable»). Om slike fond, se FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348.

Paraplyfond er gjerne organisert på den måten at skattyter kjøper en andel i fondet hvoretter investeringen, etter skattyters ønske, tilordnes en bestemt avdeling eller aksjeklasse. De ulike avdelingene/aksjeklassene anses som særskilte enheter. Hver avdeling/aksjeklasse vil ha en mer eller mindre ulik investeringsprofil, dvs. skattyters andel vil gi rett til en portefølje av ulike underliggende objekter alt etter hvilken avdeling/klasse han velger. Hvorvidt fondet utdeler utbytte eller om utbytte akkumuleres og tilordnes skattyters andel, kan variere med avdelingene/aksjeklassene.

Andelene kan kreves innløst, men andelene kan også være gjort omsettelige. Paraplyfondet fastsetter til enhver tid de ulike avdelingenes/aksjeklassenes innløsningsverdi.

Skattyter kan kreve at hans andel byttes fra en avdeling/aksjeklasse til en annen. Bytte skjer ved innløsning av andel i en avdeling/aksjeklasse mot nytegning av andel i en annen avdeling/aksjeklasse i fondet, basert på et bytteforhold lik skattyters andel av nettoverdiene i paraplyfondet.

Norske skattyteres andeler/aksjer i utenlandske paraplyfond skal skattemessig behandles etter de samme reglene som andeler i norske verdipapirfond, med mindre skattyter godtgjør at selskapsformen skatterettslig må likestilles med annen norsk selskapsform, f.eks. ikke-børsnotert aksjeselskap. Det er ikke avgjørende for dette valget om skattyters andel i paraplyfondet betegnes som en aksje.

Det må vurderes konkret om hver enkelt avdeling/aksjeklasse i et paraplyfond skal anses som et eget verdipapirfond. Dette må avgjøres ut fra de underliggende privatrettslige forholdene. Relevante momenter i en slik vurdering kan blant annet være om underfondet anses som en selvstendig formuesmasse løsrevet fra andre rettigheter og forpliktelser i strukturen, hvem som tar den økonomiske risikoen knyttet til fondsandelene og hvilket subjekt som innehar de sentrale eierbeføyelsene knyttet til fondsandelene, se FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348. Herunder vil det ha betydning om aksjeklassene har egne styringsorganer. Se også BFU 52/2007.

Anses avdelingen/aksjeklassen som et eget fond, kan en i utgangspunktet legge til grunn at fondsandeler må behandles på lik linje med andeler i norske aksjefond, med mindre skattyter kan dokumentere at fondets portefølje ikke omfatter aksjer og således skal betraktes som et obligasjonsfond. Innløsning, salg og ombytte av andeler mellom selvstendige enheter innenfor paraplyfondet, behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Om beskatning av andelshaver for mottatt utbytte, se pkt. 3.1.1.

Nærmere om beskatningen av norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster».

2 Formue

Andel i verdipapirfond er skattepliktig formue. Formuesverdien settes til andelsverdien (100 %) 1. januar i ligningsåret, se sktl. § 4-12 sjette ledd.

3 Inntektsbeskatning av andelshaverne

3.1 Andelshavere i aksjefond

3.1.1 Utbytte utbetalt fra aksjefondet

Andelshaver i aksjefond er ikke skattepliktig for inntekt opptjent av fondet. Om hva som er aksjefond, se pkt. 1.1.

Utbytte utbetalt fra aksjefondet behandles på samme måte som utbytte fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Om skatteplikt for utbytte, om fastsetting av skjermingsgrunnlag og om fradrag for skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte», emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1 og emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

3.1.2 Innløsning av andel i aksjefond

Innløsning av andel i aksjefond behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Endring av andelsklasser i samme verdipapirfond anses ikke som realisasjon. Dette gjelder selv om andelsklassene har ulik nomineringsvaluta. Se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130. Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap og beregning av gevinst eller tap, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 5.1, emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 6.1 og emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 6.2. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

3.2 Andelshavere i obligasjonsfond

3.2.1 Utdelinger fra obligasjonsfondet

Andelshaver i obligasjonsfond er ikke skattepliktig for inntekter opptjent av fondet, men er skattepliktig for utdelinger fra fondet, jf. sktl. § 10-11. Utdeling fra obligasjonsfond omfattes verken av fritaksmetoden eller skjermingsmetoden.

Utdeling fra obligasjonsfondet skattlegges hos den andelshaveren som er eier av andelen på det tidspunktet beslutning om utdeling blir truffet. Dette gjelder selv om det beløpet som utdeles er opptjent av fondet før andelshaveren ervervet sin andel.

FIN har i brev 23. november 1994 åpnet for en alternativ skattemessig behandling for andel som skifter eier i inntektsåret. Denne går ut på at andelseier som har ervervet andel i inntektsåret, bare skattlegges for avkastning opptjent i fondet etter ervervstidspunktet, mens avkastning opptjent før ervervstidspunktet reduserer inngangsverdien for andelen.

Den alternative beskatningsmåten kan bare anvendes hvis den er i samsvar med oppgavegivingen fra obligasjonsfondet.

3.2.2 Innløsning av andel i obligasjonsfond

Gevinst/tap ved realisasjon er skattepliktig/fradragsberettiget. Endring av andelsklasser i samme verdipapirfond anses ikke som realisasjon. Dette gjelder selv om andelsklassene har ulik nomineringsvaluta. Se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130. Beregningen av gevinst/tap ved innløsning av andel foretas på samme måte som ved realisasjon av aksjer. Om beregningen av gevinst/tap, se emnet «Aksjer – realisasjon». Gevinst/tap ved innløsning av andel i obligasjonsfond omfattes imidlertid verken av fritaksmetoden eller skjermingsmetoden.

Nytt for 2016

3.3 Utdeling fra fondet

3.3.1 Generelt

Fra 2016 er det skatterettslige skillet mellom aksjefond og obligasjonsfond opphevet. Beskatningen skal i stedet tilpasses sammensetningen av aksjer og andre typer verdipapirer i det enkelte fond. Andelseierne skal skattlegges som følger, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd:

- Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 % aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte.
- Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 % aksjeandel skattlegges som renteinntekt.
- Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 % aksjeandel splittes i en del som skal skattlegges som aksjeutbytte og en del som skal skattlegges som renter, beregnet forholdsmessig ut fra aksjeandelen.

3.3.2 Aksjonærmodellen

For den delen av utdelingen fra fondet som skal anses som aksjeutbytte gjelder aksjonærmodellen for personlige andelseiere. Om aksjonærmodellen, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6. Bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvarer aksjeandelen i

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ervervsåret er skjermingsgrunnlag etter sktl. § 10-12, jf. sktl. § 10-20 femte ledd. Utdeling som skattlegges som renteinntekt gir ikke rett til fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd.

3.3.3 Fritaksmetoden

For selskaper mv. gjelder fritaksmetoden for den delen av utdelingen som skal anses som aksjeinntekt. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Den delen av utdelingen som skattlegges som renteinntekt omfattes ikke av fritaksmetoden, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd.

3.3.4 Kildeskatt

Reglene om kildeskatt gjelder for utdelinger til andelseiere hjemmehørende i utlandet, men ikke for den delen av utdelingen som skal behandles som rente, jf. sktl. § 10-13 første ledd siste punktum. Om kildeskatt på aksjeutbytte, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.

3.4 Beregningen av aksjeandelen

3.4.1 Generelt

Aksjeandelen i fondet beregnes ut fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse, basert på fondets verdijusterte egenkapital, jf. sktl. 10-20 fjerde ledd. For fond som har startet opp i løpet av inntektsåret, beregnes aksjeandelen ut fra andelen ved årets slutt.

Ved beregningen av aksjeandelen skal derivater behandles som andre verdipapirer, selv om de har aksjer som underliggende objekt. Kontantbeholdning skal holdes utenfor ved beregningen av aksjeandelen, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 7.4.4 s. 113.

Har fondet ikke innrapportert opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandelen, må andelseieren dokumentere dette. Foreligger ikke tilsfredsstillende dokumentasjon, skal utdelingen skattlegges som rente, jf. sktl. § 10-20 niende ledd første og annet punktum.

3.4.2 Underliggende fond

Har aksjefondet andeler i underliggende fond, skal disse inngå i beregningen med en tilsvarende forholdsmessig del, jf. sktl. § 10-20 fjerde ledd tredje punktum.

Har fondet ikke innrapportert nødvendige opplysninger for å fastsette aksjeandelen i fondet, skal aksjeandel i underliggende fond tas med hvis andeler i slike underliggende fond utgjør mer enn 25 % av samlet verdi ved inntektsårets begynnelse, jf. sktl. § 10-20 niende ledd tredje punktum. Ved beregningen av denne andelen, tas bare med aksjer som det underliggende fond eier direkte med en tilsvarende forholdsmessig del, jf. sktl. § 10-20 niende ledd fjerde punktum. Er det kun dokumentasjon for andel i underliggende fond som mangler, anses andelen i det underliggende fondet som andre verdipapirer enn aksjer. Det vil bli gitt nærmere retningslinjer om hva som skal anses som tilfredsstillende dokumentasjon, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 7.4.4 s. 118.

3.4.3 Andeler i aksjefond ervervet før 7. oktober 2015

For andeler ervervet før 7. oktober 2015 i fond som i 2015 hadde én eller flere aksjer, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til 100 % ved bruk av reglene i sktl. § 10-20 femte og syvende ledd. For andeler ervervet senere i 2015, skal aksjeandelen per 1. januar 2016 legges til grunn ved bruk av de samme reglene.

3.5 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

Gevinst og tap ved realisasjon av andel beskattes etter reglene om gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-20 syvende ledd. For personlige andelseiere får aksjonærmodellen anvendelse for den delen av realisasjonsgevinsten som anses å ha tilknytning til aksjer i fondet. Det følger av sktl. § 10-31 første ledd tredje punktum at

ubenyttet skjerming ikke kan overstige realisasjonsgevinsten. Ubenyttet skjerming kan imidlertid benyttes for hele gevinsten, ikke bare den delen av gevinsten som har tilknytning til aksjer, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 7.4.4 s. 116.

For selskaper mv. som er subjekt under fritaksmetoden får fritaksmetoden anvendelse for en andel av gevinst og tap som gjenspeiler andelen av aksjer i fondet, se § 10-20 syvende ledd annet og tredje punktum. Ved beregningen av aksjeandelen skal gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd fjerde punktum.

Eksempel (hentet fra Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 7.4.4 s. 116)
Den faktiske aksjeandelen i fondet ved begynnelsen av ervervsåret er 92 prosent, og ved begynnelsen av salgsåret 70 prosent. Fondet har ikke andeler i underfond. Ved beregningen vil det da bli lagt til grunn en aksjeandel på 100 prosent for ervervsåret og 70 prosent for salgsåret, jf. tredje ledd bokstav a og c. Den beregnede andelen vil bli (100+70)/2 = 85 prosent. For andelseiere som oppfyller vilkårene for skattefritak for gevinsten etter fritaksmetoden, vil fritaket være begrenset til denne andelen av gevinsten.

Reglene om gevinstbeskatning får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuelle pensjonsavtaler og avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andeler i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven. Se sktl. § 10-20 åttende ledd. I disse tilfellene gjelder særreglene om pensjonsbeskatning.

4 Beskatning av verdipapirfondet

4.1 Formue

Verdipapirfond formuesbeskattes ikke, jf. sktl. § 2-36 første ledd bokstav c og annet ledd. Se også emnet «Formue», pkt. 2.2.

4.2 Inntekt

4.2.1 Generelt

Inntektsbeskatningen av verdipapirfond følger i utgangspunktet reglene for beskatning av aksjeselskaper, se sktl. § 10-1 første ledd og § 2-2 første ledd bokstav e. Om beskatning av aksjeselskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment».

4.2.2 Aksjefond, gevinst og tap ved realisasjon

Aksjefond omfattes av fritaksmetoden som subjekt, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b, se emnet «Fritaksmetoden». I tillegg er verdipapirfond generelt fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper utenfor EØS, jf. sktl. § 10-31 tredje ledd. Fritaksbestemmelsen i sktl. § 10-31 tredje ledd gjelder også for utenlandske fond som skattlegges som hjemmehørende i Norge, når fondet oppfyller vilkårene for å anses som verdipapirfond etter norske regler, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1.

4.2.3 Aksjefond, utbytte

Aksjefond, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b, er som utgangspunkt ikke skattepliktig for lovlig mottatt utbytte på aksjer i selskaper/andeler i aksjefond hjemmehørende i Norge eller EØS-området, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.5. For aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS gjelder ikke fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.7. Om utbytte på aksjer mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.8. Om den sjablongmessige inntektsføringen av inntekter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

4.2.4 Obligasjonsfond

Obligasjonsfond kan kreve fradrag i inntekten for utdelt avkastning til andelshaver, jf. sktl. § 10-5.

Nytt for 2016

Fra 2016 oppheves det skatterettslige skillet mellom aksjefond og verdipapirfond og det gjelder felles regler for alle verdipapirfond. Alle typer verdipapirfond er subjekt under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b. I følge sktl. § 10-20 første ledd kan verdipapirfond kreve fradrag i inntekten for beløp som deles ut til andelseierne. Fradrag kan kreves for den del av utdelingen som skal skattlegges som rente, se pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

Verdipapirfond er som tidligere fritatt for skatteplikt for gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer hjemmehørende i land utenfor EØS, jf. sktl. § 10-20 annet ledd.

5 Forvaltningsselskapers rapporteringsplikt

Forvaltningsselskap som forvalter aksje- og obligasjonsfond plikter å innrapportere beholdningsopplysninger, avkastnings-/utbytteopplysninger og realisasjonsopplysninger til SKD med gjenpart til andelshaveren innen 10. februar i året etter inntektsåret, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. sept. 2013 nr. 1092, § 5-9-20 til 5-9-25 og § 5-9-29 (lignl).

Forskriften pålegger forvaltningsselskapene også å beregne og innrapportere skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag på aksjefondsandeler. Videre skal de innrapportere forslag til ligningsgrunnlag i form av fondsandelenes ligningsmessige formuesverdi, periodisert avkastning i obligasjonsfond, skattepliktig utbytte i aksjefond og skattepliktig gevinst/tap på realiserte fondsandeler.

Nytt for 2016

I Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. pkt. 7.4.4 s. 118 er det varslet at det med hjemmel i lignl. § 5-9 vil bli gitt regler som pålegger norske verdipapirfond å rapportere fordelingen mellom aksjer og andre verdipapirer ved årsskiftet. Også utenlandske verdipapirfond vil kunne få anledning til å innrapportere slike forholdstall.

Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)

- *Sktl. § 4-1, § 4-4, § 6-40 syvende ledd, § 9-11, § 9-12, § 10-10, § 10-11 tredje ledd, § 10-13 første ledd og § 14-24.*
- *Sktbl. § 5-4 annet ledd, § 5-6 første ledd bokstav e, § 5-10 første ledd og § 5-11 første ledd.*
- *Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 1.*

1 Generelt

Med verdipapirlån forstås, jf. sktl. § 9-11 tredje ledd, en avtale hvor

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– eieren av et verdipapir (utlåneren), mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette, overdrar verdipapiret til en annen avtalepart (innlåneren), og
– den andre avtaleparten (innlåneren) på et senere tidspunkt forplikter seg til å tilbakeføre et identisk verdipapir til den opprinnelige eieren mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette.

Utlåneren kan ha kommet i besittelse av verdipapirer ved et tilsvarende lån (kjede av utlån).

Privatrettslig har (den opprinnelige) utlåneren fått eierretten til verdipapirene erstattet med et krav på tilbakelevering av identiske verdipapirer. Innlåneren har på sin side påtatt seg en forpliktelse til å levere tilbake identiske verdipapirer. Hvis innlåneren ikke har videresolgt de lånte verdipapirene og han dermed besitter dem, vil innlåneren privatrettslig bli ansett som eier av verdipapirene.

«Shortsalg» av verdipapirer, er et salg hvor selgeren ikke eier verdipapiret han selger på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om salg. «Dekket shortsalg» er et salg hvor selgeren ikke eier verdipapiret, men hvor han på salgstidspunktet har sikret tilgang for levering. Tilgang til verdipapiret er et vilkår for at et verdipapirforetak kan formidle salg av verdipapiret, og for at et verdipapirforetak eventuelt selv skal kunne selge verdipapiret, jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 10-4. Tilgang til verdipapiret kan selgeren få ved å inngå en avtale om lån fra en som allerede eier verdipapiret, og det er dette lånte verdipapiret som overføres til kjøperen av det shortsolgte verdipapiret. Den som selger short, må imidlertid på et senere tidspunkt levere tilbake et tilsvarende antall identiske verdipapirer til den han lånte ifra, og dette gjøres oftest ved at han kjøper verdipapirene på det åpne markedet.

I dette emnet behandles beskatning ved lån av alle typer verdipapirer, og beskatning ved realisasjon i forbindelse med lån av verdipapir («dekket shortsalg»). Om hva som er verdipapirer og den skattemessige behandlingen av disse, se emnet «Verdipapirer».

Nedenfor behandles ikke salg mot vanlig kjøpesum av verdipapirer som selgeren ikke har lånt og hvor verdipapiret etter avtalen skal selges tilbake enten innen en fast frist eller på en bestemt dag (gjenkjøpsavtale). Det at det ved verdipapirlån ikke utveksles noen kjøpesum for verdipapirene, skiller verdipapirlånene fra ulike typer gjenkjøpsavtaler (repurchase agreements).

2 Generelt om behandling av gevinst/tap ved utlån og tilbakelevering av verdipapirer

2.1 Beskatning av gevinst

For utlåner anses utlån av verdipapirer i utgangspunktet som realisasjon. Det samme gjelder innfrielse eller annen realisasjon av kravet på å få tilbakelevert tilsvarende verdipapirer. For innlåner anses tilbakelevering av lånte verdipapirer som realisasjon. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se sktl. § 2-38 og emnet «Fritaksmetoden».

Selv om gevinsten ikke er skattefri etter fritaksmetoden, kan utlån av verdipapirer og tilbakelevering av lånte verdipapirer gjennomføres uten beskatning når vilkårene i sktl. § 9-11 er oppfylt, se pkt. 3. Etter disse reglene skal utlån av verdipapirene ikke gevinstbeskattes hos utlåneren på utlånstidspunktet. Videre skal det ikke foretas noen gevinstbeskatning hos utlåneren som følge av at innlåneren innfrir verdipapirlånet med tilbakeføring av identiske verdipapirer til utlånerens verdipapirkonto innen 1. januar i året etter utlånsåret.

2.2 Fradrag for tap

Selv om etablering og innfrielse av verdipapirlån anses som realisasjon, skal eventuelt tap ikke anses realisert dersom verdipapirlånet blir innfridd med tilbakelevering av identiske verdipapirer, jf. sktl. § 9-11 annet ledd. Dette gjelder for alle typer verdipapirlån, inkludert de som kan gjennomføres uten gevinstbeskatning, se pkt. 3.

Tapet ved etablering av verdipapirlån er fradragsberettiget for utlåner dersom lånet ikke innfris med tilbakelevering av identiske verdipapirer til utlåneren, jf. sktl. § 9-11 tredje ledd. Tapet anses først realisert når det blir klart at verdipapirlånet ikke vil bli

innfridd med tilbakelevering av identiske verdipapirer, jf. sktl. § 9-11 sjette ledd. Om fradragsrett for tap, se emnet «Aksjer – realisasjon» og emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1. Om unntak fra fradragsretten for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

3 Verdipapirlån uten gevinstbeskatning ved utlånet eller ved innfrielsen av lånet

3.1 Krav til type verdipapir

Reglene om utlån av verdipapir uten gevinstbeskatning er i følge sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav a begrenset til å gjelde for

- aksjer
- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), og
- ihendehaverobligasjoner.

Det er en forutsetning at verdipapiret på utlånstidspunktet er tatt opp til notering på børs som definert i lov 29. juni 2007 nr. 74 om regulerte markeder (børsloven) § 3 første ledd, eller tilsvarende notering på utenlandsk børs.

3.2 Vilkår for fritak for skatteplikt for gevinsten

For at utlånet skal fritas for gevinstbeskatning, jf. sktl. § 9-11, må følgende vilkår være oppfylt:

- Låneavtalen må være skriftlig.
- Innlåneren må påta seg en forpliktelse til å levere tilbake identiske verdipapirer til utláneren ved utløpet av låneperioden. Med identiske verdipapirer menes verdipapirer i samme antall og type som de utlånte, med samme pålydende, eventuelt forfallsdato, og samme tilknyttede rettigheter. Det må tillempes for situasjoner der verdipapirenes pålydende, antall mv. endrer seg i låneperioden og hvor dette ikke innebærer noen (skattemessig) realitet. Dette gjelder for eksempel aksjesplitt/-spleis og skattefri fusjon eller fisjon. For slike tilfeller må låneavtalen sikre at utláneren får tilbake verdipapirer som reelt erstatter de utlånte verdipapirene, det være seg det antallet vederlagsaksjer som utlånte aksjer gir rett til ved en fusjon eller fisjon eller det antallet aksjer som de utlånte aksjene gir rett til ved en splitt eller spleis. Det kreves likevel ikke at utláneren skal kompenseres in natura for fondsaksjer som er utstedt på de utlånte verdipapirene i låneperioden, se pkt. 10.4.2 og Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) kap. 1.6.2.2.
- Innlåneren må påta seg en forpliktelse til å kompensere utláneren for all avkastning (i vid forstand) som utdeles/tilstås på et utlånt verdipapir i låneperioden. Dette omfatter både ordinær avkastning på verdipapirene, som utbytte og renter, men også avkastning i videre forstand, som for eksempel tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, tilståtte fondsaksjer og tegningsretter. Innlåneren skal likevel ikke være forpliktet til å tilbakeføre in natura finansielle instrumenter som i låneperioden tilstås på utlånte verdipapirer, for eksempel fondsaksjer, se strekpunktet ovenfor. Det er tilstrekkelig at innlåneren påtar seg en forpliktelse til å kompensere utláneren for verdien av disse, se også pkt. 10.
- For verdipapirer som er registrert i et verdipapirregister opprettet i medhold av § 3-1 i lov 5. juli 2002 om registrering av finansielle instrumenter (verdipapirregisterloven), må lånetransaksjonen registreres som sådan slik at de inn- og utlånte verdipapirene kan identifiseres på avtalepartenes verdipapirkonto, jf. sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav c.
- For aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i selskaper hjemmehørende i Norge, må identiske verdipapirer være tilbakeført til utlånerens verdipapirkonto per 1. januar i året etter utlånsåret. Om konsekvensen av at dette ikke er gjort, se pkt. 4.

4 Verdipapirlån hvor vilkårene for å unnta gevinstbeskatning ved utlånet eller innfrielsen ikke er oppfylt

4.1 Generelt

Ved utlån av verdipapirer hvor vilkårene i sktl. § 9-11 ikke er oppfylt, se pkt. 3.1 og pkt. 3.2, utløses skatteplikt for gevinst ved etablering og innfrielse av verdipapirlån,

jf. sktl. § 9-11 første ledd annet punktum. For utláneren utgjør gevinsten differansen mellom verdipapirenes markedsverdi på utlånstidspunktet og verdipapirenes inngangsverdi.

Utláneren skattlegges for gevinsten i utlånsåret. Dette gjelder også ved utlån av norske aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), hvor tilbakelevering av verdipapirene skjer etter utløpet av utlånsåret, jf. pkt. 3.2 siste strekpunkt. Det er uten betydning hva som er årsaken til den manglende tilbakeleveringen. Om tidspunktet for beskatning for aksjer mv. i utenlandske selskaper og hvor det i senere år enn utlånsåret blir klart at identiske verdipapirer ikke vil bli tilbakeført, se pkt. 4.5.

Innlåneren anses i prinsippet å ha realisert verdipapirene når disse leveres tilbake til utláneren. Innlånerens anskaffelsesverdi består i en etablert tilbakeleveringsforpliktelse. Vederlaget består i at denne forpliktelsen slettes. Både anskaffelsesverdien og vederlaget verdsettes til markedsverdien av de lånte verdipapirene på tilbakeleveringstidspunktet, se Ot.prp. nr. 1 (2002-2003) kap. 1.3.4.3. Det vil dermed ikke bli noen gevinst for innlåneren ved tilbakeleveringen. Om beskatning ved innlånerens realisasjon av innlånte verdipapirer, se pkt. 6.

4.2 Utlånerens inngangsverdi for tilbakeleverte verdipapirer

Hvis utláneren er gevinstbeskattet ved utlånet, skal det etableres ny inngangsverdi for eventuelle verdipapirer som utláneren får tilbakelevert. Den markedsverdien som er lagt til grunn ved gevinstbeskatningen vil være utlånerens nye inngangsverdi.

Var markedsverdien på utlånstidspunktet lavere enn utlånerens inngangsverdi, foreligger det et tap som ikke er realisert og derfor ikke er fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-11 annet ledd, se pkt. 2.2. I slike tilfeller videreføres utlånerens inngangsverdi på de utlånte verdipapirene uforandret.

4.3 Innfrielse og annen realisasjon av kravet på å få tilbake identiske verdipapirer

Hvis kravet på tilbakelevering av verdipapirene innfris ved at innlåneren tilbakeleverer identiske verdipapirer, skal det som utgangspunkt ikke foretas noen egen gevinstbeskatning for kravet på tilbakelevering. I stedet overføres inngangsverdien på dette kravet til de verdipapirene utláneren får tilbake. Denne inngangsverdien er lik verdipapirenes markedsverdi på utlånstidspunktet og er identisk med utgangsverdien som legges til grunn ved inntektsføring av den fritatte gevinsten, jf. pkt. 4.2.

Dersom utláneren på annen måte realiserer kravet på å få tilbake identiske verdipapirer, utløser dette skatteplikt for realisasjon av kravet på å få tilbake verdipapiret etter alminnelige regler. Dette gjelder for eksempel hvor kravet overdras til tredjemann eller at kravet gjøres opp på annen måte enn ved å tilbakelevere identiske verdipapirer. Ved gevinstberegningen settes kravets inngangsverdi lik inngangsverdien på de utlånte verdipapirene.

4.4 Norske aksjer og egenkapitalbevis – manglende innfrielse av lånet

Gjelder utlånet norske aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), skal utláneren beskattes i utlånsåret hvis tilbakelevering av identiske verdipapirer ikke har skjedd innen utløpet av dette året, jf. pkt. 3.2 siste strekpunkt. Hvis det viser seg at identiske verdipapirer heller ikke senere tilbakeføres til utláneren i samsvar med låneavtalen, og han i stedet kompenseres på annen måte, eventuelt at han ikke blir kompensert i det hele tatt, anses utlånerens krav på tilbakeføring av aksjene for å være realisert. Gevinst ved denne realisasjonen er skattepliktig og tap er fradragsberettiget. Beskatningen/fradragsføringen skal foretas når det er klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd ved tilbakeføring av identiske verdipapirer til utláneren, jf. sktl. § 9-11 sjette ledd. Inngangsverdien for dette kravet settes lik den utgangsverdien som ble lagt til grunn ved inntektsføring av den (betingede) fritatte gevinsten.

Eksempel på gevinstberegning for norske aksjer

En aksje med inngangsverdi på 100 lånes ut. På utlånstidspunktet 1. september i år 1 har aksjen en verdi på 120. Det betingede skattefritaket er 20. Aksjen blir ikke tilbakeført til

utlånerens konto før 2. januar i år 2, for eksempel på grunn av forsinkelse i oppgjørssystemet. Utlåneren skal inntektsføre den (betinget) fritatte gevinsten på 20 i år 1. Utlånerens inngangsverdi på kravet (på å få tilbake aksjen) er 120. Per 2. januar i år 2 har aksjen en verdi på 90. Det skal da ikke gjennomføres noe gevinst- og tapsoppgjør for kravet i år 2 (utlåneren får ikke fradrag for 30). I stedet settes inngangsverdien på den tilbakeleverte aksjen til 120 (og ikke til 90).

4.5 Utenlandske verdipapirer og norske ihendehaverobligasjoner som ikke blir tilbakeført

Ved utlån av aksje mv. i utenlandske selskap samt for norske eller utenlandske ihendehaverobligasjoner, vil det ikke være gjennomført noen beskatning som følge av at verdipapirene ikke er tilbakeført ved årsskiftet. I slike tilfeller skal gevinst tas til inntekt og tap komme til fradrag når det avtales eller på annen måte er klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd med tilbakeføring av et identisk verdipapir, jf. sktl. § 9-11 sjette ledd. Gevinsten/tapet ved utlån av verdipapiret skal skattlegges/fradragsføres på dette tidspunktet.

4.6 Beskatning av innlåner ved tilbakelevering av annet enn identiske verdipapirer

I noen tilfelle gjør innlåneren opp sin forpliktelse overfor utlåneren etter låneavtalen på annen måte enn tilbakelevering av identiske verdipapirer, for eksempel ved levering av færre identiske verdipapirer med tillegg av et kontantvederlag, andre verdipapirer eller bare et kontantvederlag.

Leverer innlåneren til utlåner verdipapirer som ikke tilfredsstiller kravet til å være identiske med de lånte, anses dette som en vanlig realisasjon av det leverte verdipapiret hos innlåneren. Dette gjelder også for de verdipapirer som ikke blir levert tilbake, når bare deler av de identiske verdipapirene som er lånt blir levert tilbake. I slike tilfeller må gevinsten/tapet ved realisasjon av de leverte verdipapirene skattlegges i det året innlåneren gjør opp sin forpliktelse overfor utlåneren.

Har innlåneren de lånte verdipapirene i behold etter at han har innfridd låneavtalen på annen måte enn ved tilbakelevering av identiske verdipapirer, anses de lånte verdipapirene som er i behold som kjøpt av innlåneren.

Om beskatning av innlåners realisasjon av lånte verdipapirer, se pkt. 6.

5 FIFU-prinsippet når utlåneren foretar en realisasjon av aksjer i samme selskap som han har utlånte aksjer

Realiserer utlåneren andre aksjer i samme selskap som han har utlånte aksjer, kan det av hensyn til inngangsverdi mv. være spørsmål om hvilke aksjer som er realisert. Sktl. § 10-36 angir at den aksjen som først var anskaffet, skal anses å være realisert først. Ved vurderingen av hvilken aksje som skal anses å være anskaffet først, skal man også ta hensyn til de utlånte aksjene som om utlåneren fortsatt var eier av dem.

6 Beskatning av innlånerens realisasjon av lånte verdipapirer

6.1 Generelt

Realiserer innlåneren verdipapir som han har fått tilgang til ved lån (dekket shortsalg) vil han normalt erverve identiske verdipapirer til innfrielse av låneavtalen (dekningskjøp). De lånte verdipapirene skal i utgangspunktet anses realisert etter hvert som innlåneren erverver identiske verdipapirer, likevel ikke senere enn det tidspunktet han gjør opp sin forpliktelse etter låneavtalen, jf. sktl. § 9-12 første ledd.

Om eventuell skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon» og «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

6.2 Beregning av gevinst og tap

Ved gevinst- og tapsberegningen i forbindelse med realisasjon av lånte verdipapirer settes utgangsverdien til vederlaget ved realisasjonen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Inngangsverdien for de lånte verdipapirene settes i følge sktl. § 9-12 annet ledd bokstav b til summen av

- kostnaden ved senere anskaffelse av et identisk verdipapir (dekningskjøpet). Dersom det i tiden etter salget, men før dekningskjøpet, for eksempel gjennomføres en splitt eller spleis i det aktuelle verdipapiret, må inngangsverdien settes til kostnaden ved å anskaffe et tilsvarende antall verdipapirer som de solgte har gitt opphav til ved splitten/spleisen.
- premie som innlåneren etter låneavtalen betaler for å få disponere verdipapiret, og
- kompensasjon for annen avkastning enn utbytte utdelt på de lånte verdipapirene i låneperioden.

Det kan forekomme at innlåneren har egen beholdning av samme type aksjer som lånes inn. Det følger av sktl. § 10-36 at den aksjen som først var anskaffet skal anses realisert først (FIFU-prinsippet). Egenbeholdningen ervervet før lånet av aksjer skal da anses å være de aksjene som er realisert først. Eventuell realisasjon av aksjer ut over denne egenbeholdningen anses å gjelde de innlånte aksjene.

6.3 Tidfesting av gevinst og tap

Gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån mv., tidfestes etter regelen i sktl. § 14-2 første ledd annet punktum (realisasjonsprinsippet), se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Når innlåner foretar dekningskjøpet i samme inntektsår som han selger det lånte verdipapiret til tredjemann, skal gevinsten eller tapet ved transaksjonen beregnes og beskattes dette året.

Når dekningskjøpet ikke er foretatt innen inntektsårets utgang, vil det inntil dekningskjøpet er foretatt, ikke være mulig å anslå med sikkerhet størrelsen på gevinsten eller tapet ved salget av det lånte verdipapiret. Beskatningen skal skje i det året da dekningskjøp blir foretatt, se sktl. § 14-24.

7 Vederlag for lånet (utlånspremien)

Innlåneren vil normalt være forpliktet til å betale et vederlag (premie) til utlåneren for retten til å disponere verdipapirene. Som premie i skattemessig forstand regnes alle ytelser som innlåneren plikter å yte til utlåneren for å få disponere verdipapirene, med unntak av ytelser som kompenserer for avkastning som er utdelt/tilstått på de utlånte verdipapirene i låneperioden.

For utlåneren er premien skattepliktig som kapital-/virksomhetsinntekt.

For innlåneren skal premien aktiveres som en del av inngangsverdien på de lånte verdipapirene.

8 Avkastning på utlånte verdipapirer i låneperioden

Utbetaling av avkastningen på lånte verdipapirer tilfaller den som er registrert som eier av verdipapirene på tidspunktet for utbetaling av avkastningen. I låneperioden vil dette si tredjemann som verdipapirene er overdratt til, eventuelt innlåneren dersom han selv sitter med verdipapirene.

Det vil normalt være tredjemann som beskattes for avkastning fra selskapet. Dette beskattes etter vanlige regler. Om beskatning av utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte» og emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1.. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

Dersom innlåner ikke har overdratt verdipapirene til tredjemann, kan dette være en indikasjon på at verdipapirlånet ikke er reelt, eller er skattemessig motivert (omgåelse). I slike tilfeller skal utlåneren tilordnes avkastningen, se nærmere i Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 1.6.5. Se også FIN 20. august 2010 i Utv. 2011/275.

Om fordeling av inntektsrenter mellom kjøper og selger på rentebærende verdipapirer, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.5.2.

9 Skjermingsfradrag

Skjermingsfradraget for lånte aksjer mv. tilordnes den som er eier av aksjene per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 10-12 annet ledd siste punktum. Tredjemann tilordnes skjermingsfradrag for de aksjene han har kjøpt fra innlåner. Er identiske aksjer tilbakeført til utlåner innen årsskiftet, skal utlåner tilordnes skjermingsfradrag for disse aksjene. Dette skjermingsfradraget kan føres til fradrag i eventuell mottatt utbyttekompensasjon, se pkt. 10.2.

10 Kompensasjon for avkastning på utlånte verdipapirer

10.1 Generelt

Fordi utlåner ikke er registrert som eier i selskapet, oppebærer han ikke avkastningen direkte på utlånte verdipapirer. Etter låneavtalen har han imidlertid krav på kompensasjon (fra innlåneren) for all avkastning som er utdelt (utbetalt) på verdipapirene i låneperioden, jf. sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav b.

Har innlåneren mottatt utbytte og avtalen ikke inneholder bestemmelser om utbyttekompensasjon, skal slik utbyttekompensasjon anses å være ytet innenfor rammen av eventuell betalt premie e.l., jf. sktl. § 10-11 tredje ledd tredje punktum.

Ytelser etter avtale om verdipapirlån som kompenserer for avkastning utdelt på utlånte verdipapirer skal i utgangspunktet klassifiseres som en ordinær kapitalinntekt/-kostnad dersom ikke annet er særskilt bestemt. Klassifikasjonen har betydning fordi det gjelder ulike regler for beskatning av utbytte, renter og ordinære kapitalinntekter/-kostnader.

Kompensasjon for avkastning skal hos den opprinnelige utlåneren behandles etter de samme reglene som den avkastningen den skal kompensere.

10.2 Kompensasjon for utbytte

10.2.1 Generelt

Kompensasjon for utbytte etter avtale om lån av aksje mv. anses som utbytte på de utlånte aksjene, se sktl. § 10-11 tredje ledd første punktum. Om hvilke selskap hvor utdelinger behandles som utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte».

Hos den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen (vanligvis utlåner) skal kompensasjonen behandles som utbytte på de utlånte aksjene. Om skatteplikt for utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte» og emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskaper mv. for lovlig utbytte (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden». Eventuell skattlegging av kompensasjonen hos utlåner foretas i det året selskapet beslutter å utdele utbytte. Om fradrag for skjerming, se pkt. 9.

Mellomliggende innlånere/utlånere som plikter å overføre mottatt utbyttekompensasjon til en bakenforliggende utlåner i en kjede av lån, anses ikke å oppebære utbyttekompensasjonen, og denne skal ikke skattlegges (verken som inntekt eller fradrag) for dem. Dette forutsetter at mottatt utbyttekompensasjon faktisk overføres fra mellomliggende innlåner til mellomliggende utlåner. Da mellomliggende avtaleparter i utgangspunktet ikke beskattes for utbyttekompensasjon, har disse heller ikke krav på eventuelt fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12 eller fradrag i norsk skatt for kildeskatt som utbyttekompensasjonen måtte være ilagt i utlandet.

Innlåneren har ikke fradragsrett for utredet kompensasjon for utbytte på aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. sktl. § 6-23.

10.2.2 Kildeskatt i Norge på utbytte/utbyttekompensasjon for utbytte fra norsk selskap til utlåner bosatt i utlandet

Når den endelige mottakeren av en kompensasjon for utbytte fra norske aksje- eller allmennaksjeselskaper er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, skal det i utgangspunktet svares kildeskatt til staten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, jf. § 10-13.

Personlig aksjonær som er bosatt i en annen EØS-stat har rett til fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-13 annet ledd. Fradrag for skjerming gis i form av refusjon etter

utgangen av inntektsåret. Se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2.3.

Om generelt unntak fra skatteplikt for utbytte mv. etter sktl. § 2-38 (fritaksmetoden) for aksjeselskaper mv. hjemmehørende i annen EØS-stat, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.

Dersom ordinært utbytte som det skal svares kildeskatt av, utdeles direkte til en utenlandsk aksjonær, har det utdelende selskapet plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. sktbl. § 5-6 første ledd bokstav e, og til å foreta innbetaling til staten etter nærmere regler i sktbl. Ved forskuddstrekket skal det ikke tas hensyn til eventuelt fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13. Selskapet er også ansvarlig for kildeskatten som faller på utenlandske aksjonærer, jf. sktl. § 10-13. Selskapet fritas imidlertid for disse pliktene når det gjelder kildeskatt på utbyttekompensasjonen. Når de lånte aksjene er videresolgt før utbyttedatoen, vil selskapet forholde seg til den tredjemann som har erververt aksjene.

Plikten til å foreta forskuddstrekk og innbetaling av eventuell kildeskatt på utbyttekompensasjon tilligger innlåneren, og han er ansvarlig for skatten som faller på den utenlandske (endelige) mottakeren av utbyttekompensasjonen, jf. sktbl. § 5-4 annet ledd. Eventuell kildeskatt av kompensasjon for utbytte skal svares med den satsen som følger av skatteavtalen med den staten hvor den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen (den opprinnelige utláneren) er bosatt/hjemmehørende. Har Norge ikke skatteavtale med vedkommende stat, eller innlåneren ikke kjenner identiteten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen, skal det trekkes kildeskatt med den satsen som følger av Stortingets årlige skattevedtak (25 %), jf. skattevedtaket § 3-5 tredje ledd.

Aksjelån (verdipapirlån) kan etableres i mange ledd (kjedelån). Trekk- og innbetalingsplikten, samt ansvaret for skatten skal i slike tilfeller i utgangspunktet bare plasseres hos ett subjekt. Disse pliktene skal bare tilligge innlånere som forestår utbetaling av utbyttekompensasjon til en utenlandsk kontraktsmotpart (utláner). Dette innebærer at en norsk innlåner som står i et kontraktsforhold til en norsk utláner dermed fritas for ovennevnte plikter. Dette gjelder selv om han er kjent med at hans norske kontraktsmotpart ikke er den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen. Trekk- og innbetalingsplikten, samt ansvaret for skatten, påligger imidlertid alle innlånere som etter en aksjelånsavtale forestår utbetaling av en kompensasjon for utbytte fra norske aksje- eller allmennaksjeselskaper til en utenlandsk kontraktsmotpart. Dersom vedkommende ikke kjenner identiteten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen, må det trekkes 25 % kildeskatt av brutto utbyttekompensasjon, jf. skattevedtaket § 3-5 tredje ledd.

Når utbyttekompensasjonen defineres som utbytte på de utlånte aksjene, er Norge forpliktet til å refundere kildeskatt innbetalt til Norge utover det beløp som følger av skatteavtalen med bostedsstaten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen. Det bør stilles strenge krav til dokumentasjon ved søknad om refusjon av kildeskatt på utbyttekompensasjon. I tillegg til dokumentasjon av reelt eierskap og bostedsland kreves det at søkeren dokumenterer beløpet som er trukket i kildeskatt på kompensasjonen, og hvilket subjekt som har forestått trekket. Ved lån i mange ledd (kjedelån) vil dette som regel forutsette at hele lånekjeden blir dokumentert. Godtgjøres det at den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen er hjemmehørende i Norge, skal eventuell innbetalt kildeskatt refunderes i sin helhet.

10.3 Kompensasjon for renter

Kompensasjon som etter låneavtale svares for renter som i låneperioden er utdelt på utlånte rentebærende verdipapirer, behandles skattemessig på samme måte som den avkastningen de erstatter, det vil si som renter på de underliggende utlånte verdipapirene.

Som rentekompensasjon anses et beløp lik de rentene som faktisk er utdelt på de underliggende utlånte verdipapirene i låneperioden. Dersom innlåneren har mottatt renter, og avtalen ikke inneholder bestemmelser om rentekompensasjon, skal slik

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

rentekompensasjon anses å være ytet innenfor rammen av eventuell betalt premie e.l., se sktl. § 6-40 syvende ledd, jf. § 10-11 tredje ledd tredje punktum.

Skattesubjekt for rentekompensasjon er utlåneren, dvs. den som endelig mottar kompensasjonen (den virkelige rettighetshaver til kompensasjonen).

Innlåneren har krav på fradrag for utbetalt rentekompensasjon på lik linje med gjeldsrenter, jf. sktl. § 6-40 syvende ledd første punktum.

Mellomliggende innlånere/utlånere anses ikke å oppebære rentekompensasjonen, og den skal ikke skattlegges eller fradragsføres på deres hånd.

10.4 Kompensasjon for annen avkastning

10.4.1 Generelt

Kompensasjon etter en avtale om verdipapirlån for annen avkastning enn utbytte og renter, skal i utgangspunktet behandles som en ordinær kapital-/virksomhetsinntekt for den endelige mottakeren av kompensasjonen. For utrederen (innlåneren) skal kompensasjonen behandles som en ordinær kapitalkostnad. Mellomliggende utlånere/innlånere anses ikke å oppebære kompensasjonen. På samme måte som for utbytte- og rentekompensasjoner skal det ikke knytte seg noen skattemessige virkninger til kompensasjonen for mellomliggende utlånere/innlånere som bare overfører kompensasjonen til et bakenforliggende ledd i lånekjeden.

10.4.2 Særlig om fondsaksjer

Til innfrielsen av lånet med identiske aksjer knytter det seg ingen skattemessige virkninger, se pkt. 3. Dette innebærer at en kompensasjon in natura (aksjer i samme selskap) for fondsaksjer utstedt i låneperioden ikke skal anses som skattepliktig inntekt for den endelige mottakeren av kompensasjonen. Videre må opprinnelige inngangsverdier, som utlåneren har på de utlånte (stam-)aksjene omfordeles på det samlede antallet aksjer som utlåneren får tilbake. Utlåneren stilles da i samme stilling som om fondsaksjene var mottatt direkte fra selskapet.

Dersom utlåneren blir kompensert på annen måte enn aksjer (i samme selskap), må kompensasjonen behandles som vederlag for de utlånte aksjene fordi utlåneren da har avstått en eierandel i selskapet mot vederlag.

Uavhengig av om kompensasjonen ytes in natura eller pengers verdi vil innlåneren ha rett til fradrag for kostnaden ved å yte denne.

10.4.3 Særlig om tegningsretter

Når tegningsretter overføres in natura for å innfri forpliktelser etter en låneavtale, anses dette ikke som en del av forpliktelsen til å innfri lånet med identiske aksjer. Overføring av tegningsretter in natura anses derfor å utgjøre en skattepliktig overføring av verdier fra innlåneren til utlåneren. Det beløpet som legges til grunn ved beskatningen av tegningsretten, utgjør inngangsverdien for denne.

En økonomisk kompensasjon for verdien av tegningsrettene beskattes i utgangspunktet som ordinær kapital-/virksomhetsinntekt på mottakerens hånd. Innlåneren gis fradrag for kostnadene ved erverv av tegningsretter eller ved å yte en økonomisk kompensasjon.

For aksjeselskaper mv. er inntekt/gevinst vedrørende tegningsretter ikke skattepliktig, jf. sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

11 Formue

Generelt om formuesbeskatning, se emnet «Formue».

I låneperioden er utlåneren ikke (privatrettslig) eier av de utlånte verdipapirene, men har et ubetinget krav mot innlåneren på å få tilbakelevert identiske verdipapirer. Dette kravet er et skattepliktig formuesobjekt for utlåneren. Det følger av sktl. § 4-1 at kravet skal verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret. Dette vil normalt svare til omsetningsverdien av de utlånte verdipapirene på dette tidspunktet.

Innlåneren gis fradrag ved formuesskatteligningen for den ubetingede forpliktelsen til å levere verdipapirene tilbake i samsvar med låneavtalen, se sktl. § 4-4. Forpliktelsen

skal i samsvar med den alminnelige hovedregelen for fastsetting av nettoformue verdsettes til virkelig verdi per 1. januar, det vil normalt si markedsverdien av de lånte verdipapirene på dette tidspunktet.

Vergemål

– *Sktl. § 5-1, § 5-10 § 5-15 og § 6-1*

1 Om vergemål

Vergemål reguleres av lov 26. mars 2010 nr. 3 om vergemål (vergemålsloven). Personer under 18 år vil alltid være under vergemål.

Personer som er 18 år eller eldre kan være satt under vergemål etter vergemålsloven kapittel 4, jf. vergemålsloven § 2. Vergemålet kan omfatte personlige forhold, økonomiske forhold eller begge deler, jf. vergemålsloven § 21 annet ledd. Et vergemål kan ha forskjellig omfang, men skal ikke være mer omfattende enn nødvendig.

Selv om vedkommende er satt under vergemål, kan vedkommende ha den rettslige handleevnen i behold.

Fratakelse av rettslig handleevne kan også være begrenset til bestemte områder. På det økonomiske området kan fratakelse av rettslig handleevne være begrenset til å gjelde bestemte eiendeler eller bestemte disposisjoner, jf. vergemålsloven § 22 annet ledd.

Omfanget av vergemålet vil være bestemt i vedtaket om å sette vedkommende under vergemål. Er skattyteren fratatt den rettslige handleevnen, skal dette være registrert bl.a. i folkeregisteret, jf. vergemålsloven § 77 første ledd bokstav e.

Vergemålsloven gir også i visse tilfeller andre rett til å opptre på vegne av skattyter uten at vedkommende er satt under vergemål. Om dette, se emnet «Fullmektig»

2 Ivaretakelse av skattyters interesser i forhold til ligningsmyndighetene

2.1 Mindreårige

Den mindreårige kan i utgangspunktet opptre selv i forhold til ligningsmyndighetene vedrørende formue og inntekt som vedkommende lignes selvstendig for. Vergen kan også opptre på vegne av den mindreårige i disse forholdene. Foreldrene må opptre overfor ligningsmyndighetene i forhold som gjelder formue og inntekt som lignes på foreldrenes hånd.

Om vergens og den mindreåriges plikt til å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister», pkt. 6.1.2

Om vergens og den mindreåriges rett til klage på ligningen, se emnet «Endringssak – klage», pkt. 8.4.

2.2 Voksne som er satt under vergemål

Er skattyter satt under vergemål, kan vergen i kraft av sitt oppdrag som verge opptre på dennes vegne overfor ligningsmyndighetene. Dette gjelder selv om skattyter ikke er fratatt sin rettslige handleevne. Om plikten til å levere selvangivelse på vegne av den som er satt under vergemål, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister», pkt. 6.1.2. Hvis den som er satt under vergemål ikke er fratatt sin rettslige handleevne, kan vedkommende selv også opptre i forhold til ligningsmyndighetene.

Om retten til å klage på vegne av den som er satt under vergemål, se emnet E-5, pkt. 8.4.

3 Godtgjørelse til verger

3.1 Inntekt

I visse tilfeller ytes det godtgjørelse til vergen etter avtale med fylkesmannen, se vergemålsloven § 30, jf. forskrift til vergemålsloven 15. februar 2013 nr. 201 (vergemålsforskriften) § 16. Godtgjørelsen kan gjelde et fast beløp, eller en godtgjøring

etter timesats. Godtgjørelsen vil være skattepliktig som lønn for vergen når vergeoppdraget ikke er utført som ledd i næringsvirksomhet, jf. sktl. § 5-10. Godtgjørelse som ikke overstiger kr 6 000 i løpet av et inntektsår skal ikke innrapporteres, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 § 5-2-1. Beløpsgrensen gjelder uavhengig av om godtgjørelsen dekkes av den vergetrengende selv eller av fylkesmannen. Slik lønn er således skattefri for vergen i medhold av sktl. § 5-15 bokstav i. Har vergen flere vergeoppdrag som dekkes av samme fylkesmann, gjelder beløpsgrensen for den samlede godtgjørelsen fra denne fylkesmannen.

Er vergeoppdraget utført som ledd i næringsvirksomhet, jf. sktl. § 5-30, gjelder ingen nedre beløpsgrense for skatteplikt.

Vergen har også krav på en fast årlig sats fastsatt av den sentrale vergemålsmyndighet til dekning av utgifter, jf. vergemålsforskriften § 18. Hvis utgiftene i vesentlig grad overstiger den faste utgiftsdekningen, kan fylkesmannen fastsette en høyere sats. Slik utgiftsdekning anses medgått til dekning av vergens utgifter, slik at det ikke oppstår skatteplikt. Er vergeoppdraget utført som ledd i næringsvirksomhet, skal kostnadene føres i regnskapet. Utgiftsdekningen behandles da som virksomhetsinntekt.

3.2 Arbeidsgiveravgift

Om fritak for arbeidsgiveravgift for godtgjørelse til verge etter vergemålsloven § 30, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.13.

3.3 Fradrag

Den som er satt under vergemål har plikt til å dekke kostnadene til vergen selv hvis vedkommende har en formue eller inntekt som overstiger grensene i vergemålsforskriften § 19 første og annet ledd. I visse tilfeller kan fylkesmannen beslutte at kostnadene skal dekkes av det offentlige, selv om formues- og inntektsgrensene er overskredet.

Dekker vedkommende selv kostnadene til vergen, vil kostnadene være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. I praksis gis det fradrag selv om kostnadene ikke har tilknytning til en bestemt skattepliktig inntekt, jf. Utv. I side 1019 (Riksskattestyret). Fradraget inngår ikke i et eventuelt minstefradrag. Forvaltningsgebyr knyttet til forvaltning av vedkommendes eiendeler vil også være fradragsberettiget.

Virksomhet – allment

- *Sktl. § 5-30 og § 12-10.*
- *Ftrl. § 1-10.*
- *FSSD § 12-2-1 og § 12-2-2.*

1 Generelt

1.1 Begrepsbruk

I Lignings-ABC brukes begrepene «virksomhet» og «næringsvirksomhet» der en før år 2000 brukte begrepet «næring». Det er ingen definisjon i skatteloven (legaldefinisjon) av hva som anses som virksomhet, men begrepet er eksemplifisert i sktl. § 5-30. Begrepet «virksomhet» i skatteloven skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», se Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 48.

Der hvor Lignings-ABC før år 2000 brukte «inntektsgivende virksomhet» brukes nå «inntektsgivende aktivitet» eller «økonomisk aktivitet». Disse begrepene har et videre innhold enn begrepet (nærings-)virksomhet. F.eks. vil ren utleie være inntektsgivende aktivitet, men ikke nødvendigvis virksomhet.

Om en inntektsgivende aktivitet skal anses som virksomhet eller ikke, kan ha betydning i forhold til flere regelsett, f.eks. spørsmål om omdanning fra personlig eid virksomhet til nystiftet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, stedbunden beskatning, tidfesting av inntekter og kostnader, tapsfradrag og bokføringsplikt. I de fleste tilfeller er det klart om aktiviteten er av den

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

ene eller andre karakter. Imidlertid kan spørsmålet i enkelte tilfelle være meget tvilsomt. Spørsmålet må da avgjøres etter en helhetsvurdering av en rekke momenter.

I enkelte tilfeller er det i lov eller forskrifter avgjort at en inntekt ikke skal behandles på samme måte som virksomhetsinntekt i forhold til avgrensede regelsett, f.eks. minstefradrag og trygdeavgift, se nedenfor. Inntekten kan likevel i forhold til reglene for øvrig, måtte behandles som virksomhetsinntekt, f.eks. i forhold til reglene om stedbunden beskatning.

1.2 Deltakerlignede selskap

Det stilles samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet i deltakerlignede selskap som ellers. Dersom et deltakerlignet selskap driver virksomhet, anses alle deltakerne som næringsdrivende. Hvorvidt en stille interessent skal anses som deltaker i virksomheten eller som långiver må vurderes i forhold til den interne avtalen, se HRD i Utv. 1989/403 (Rt. 1989/296) (Platou Investment AS). (Skattyter ble ansett som selskapsdeltaker). Se også LRD 2. januar 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/439 (Tveten) (Skattyter ble ikke ansett som selskapsdeltaker i indre selskap). Se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

1.3 Aksjeselskap, andelslag mv.

Det stilles i prinsippet samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet når den drives av upersonlige skattytere som aksjeselskap, andelslag, stiftelser mv. Det samme gjelder også for holdingselskaper.

Aksjonær kan ikke anses som næringsdrivende bare fordi aksjeselskapet han er aksjonær i driver virksomhet, se HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). (Ikke hjemmel for fradrag for tap på lån til eget AS). Utbetalinger fra aksjeselskap til eierne for personlig arbeid utført for selskapet, vil normalt måtte anses som lønn. Unntaksvis kan en aktivitet som utføres av aksjonæren for selskapet, bli ansett utført som ledd i en virksomhet som drives av aksjonæren utenfor aksjeselskapet. Dette må bedømmes konkret. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og spørsmålet om det drives virksomhet vil først og fremst være aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet, se Utv. 2015/1365 (Rt. 2015/628) (Solér). Unntaksvis vil skattyters virksomhet kunne bestå i å administrere aksjeselskaper, se f.eks. HRD i Utv. II/194 (Rt. 1923/689) og HRD i Utv. II/290 (Rt. 1926/417), og motsatt i LRD 30. april 1984 (Gulating) i Utv. 1984/562.

2 Andre lover

2.1 Folketrygdloven

Folketrygdloven har en egen definisjon for hvem som anses som selvstendig næringsdrivende, se ftrl. § 1-10. Dette virksomhetsbegrepet er ment å være identisk med det virksomhetsbegrep som legges til grunn i skatteretten, se Ot.prp. nr. 29 (1995-96) side 29 flg.

2.2 Merverdiavgiftsloven

Det gjelder i prinsippet de samme generelle retningslinjer for hvem som er næringsdrivende etter avgiftslovgivningen og etter skattelovgivningen, men særlige hensyn bak merverdiavgiften kan medføre at de konkrete vurderingene slår ulikt ut, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 31.2.4.1 s. 195.

Det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at skattytere som er blitt registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal anses som næringsdrivende i forhold til skattereglene. Videre kan de faktiske forhold ha endret seg etter registreringen, eller registreringen kan bygge på et uriktig eller ufullstendig grunnlag.

2.3 Skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven opererer med samme virksomhetsbegrep (næringsbegrep) som i skatteloven.

3 Begrepet virksomhet

3.1 Generelt

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten
- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet.

Det har ingen betydning for spørsmålet om det foreligger virksomhet om aktiviteten er utført i Norge eller utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet i utlandet, se emnene om utland.

Nedenfor avgrenses begrepet virksomhet mot
- ansettelsesforhold og annet arbeid for andre utenfor virksomhet, f.eks. enkeltstående og mer tilfeldige oppdrag, se pkt. 3.2
- passiv kapitalavkastning, se pkt. 3.3
- tilfeldig inntekt, se pkt. 3.4
- ikke-økonomisk aktivitet, se pkt. 3.5

3.2 Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet

3.2.1 Generelt

Vurdering av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet, går som oftest på spørsmål om aktiviteten drives for skattyters egen regning og risiko. «Egen regning» vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med virksomheten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv. «Egen risiko» innebærer at skattyteren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget og har ansvar for å dekke ev. underskudd. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor skattyter har reklamasjonsansvar /erstatningsansvar dersom oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. Ved avgjørelsen av dette spørsmålet må det tas utgangspunkt i hva som er avtalt mellom oppdragsgiver og skattyter. Går avtalen ut på at arbeidet skal utføres for skattyterens regning og risiko og dette er reelt, må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende er om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale med en selvstendig næringsdrivende. Svaret på dette beror på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet, se f.eks. HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye) og HRD i Utv. 2001/11 (Rt. 2000/1981) (Fabcon). Se også SKD 27. mars 2014 i Utv. 2015/732.

I enkelte tilfelle kan det være vanskelig å konstatere hva som er det reelle forholdet. Følgende momenter vil etter omstendighetene trekke i retning av virksomhet
- skattyter står ansvarlig overfor oppdragsgiveren for arbeidsresultatet, slik at han har reklamasjonsansvar
- skattyter har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre
- oppdragsgiver dekker ikke skattyters kostnader i tillegg til godtgjørelsen for selve arbeidet
- skattyter holder materialer mv.
- skattyter har egne driftsmidler
- skattyter har egne ansatte
- oppdraget omfatter bare et bestemt arbeid
- oppdraget er ikke bare tidsavgrenset
- skattyter har ikke krav på flere oppdrag fra oppdragsgiver
- skattyter har ikke krav på vederlag etter at oppdraget er avsluttet
- avregning skjer i fast beløp og ikke per tidsenhet
- skattyter har rett til å stille med andre enn seg selv personlig
- for bierverv; at skattyter for øvrig er næringsdrivende
- skattyter har eget kontor/produksjonslokaler mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– oppdragsgiver har ikke faglig instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres
– oppdragsgiver har ikke administrativ instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres

Oppregningen er ikke uttømmende. Momentene vil kunne ha ulik vekt i forskjellige tilfeller. Varighet og omfang av tjenesteytelser kan f.eks. ha sin forklaring i prosjektets og det enkelte oppdrags karakter. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende for resultatet.

Det at enkelte av momentene ovenfor ikke er til stede, er ikke automatisk et moment som trekker i retning av et lønnsmottakerforhold. I tilfeller hvor oppdragstakers prestasjon er nært knyttet til oppdragsgivers øvrige drift, f.eks. når oppdragstaker arbeider sammen med oppdragsgivers ansatte om et bestemt prosjekt, vil f.eks. det at oppdragsgiver har den faglige og administrative instruksjonsmyndigheten ha mindre vekt.

Det er i en rekke tilfeller tatt stilling til hvorvidt en aktivitet er utført som ledd i et ansettelsesforhold eller som ledd i en virksomhet. Se eksemplene nedenfor som er ordnet alfabetisk.

3.2.2 Advokater

For privatpraktiserende advokat må det avgjøres konkret om oppdrag skal anses som en del av den virksomhet advokaten driver. For eksempel vil oppdrag som sekretær for foreninger mv. eller som forretningsfører for foretak av forskjellig art, normalt være en del av virksomheten. Det samme kan gjelde oppdrag som rettsmekler eller voldgiftsdommer. Arbeid som foreleser og sensor mv. i juridiske fag kan også anses som en del av virksomheten, se SKD 8. november 2010 i Utv. 2011/1083.

Godtgjørelse til privatpraktiserende advokat som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende behandles som lønnsinntekt selv om vervet klart må ses som ledd i vedkommendes virksomhet, og uavhengig av om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Godtgjørelse for arbeid for selskapet som går ut over selve styrevervet vil derimot kunne behandles som en del av virksomhetsinntekten. Om de tilfeller hvor det utbetales beløp til dekning av kostnader påført virksomheten i forbindelse med arbeidet, se pkt. 3.2.19.

Videre anses godtgjørelse til fastlønnede aktorer som lønn i tjenesteforhold, selv om advokaten også driver privat praksis, se URD 13. desember 1975 (Oslo byrett) i Utv. 1976/46 (Riekeles).

3.2.3 Agenter

Om agenter mv. på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1973/656.

3.2.4 Barkeeper

Barkeepere er ofte provisjonslønnet. De anses ikke som næringsdrivende. Se LRD 8. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1023 (pub-bestyrer/barkeeper ansett som lønnstaker).

3.2.5 Barnepass

Om inntekt av barnepass, se emnet «Barnepass».

3.2.6 Budbil

Om budbiler, se LRD 8. mai 1996 (Borgarting) i Utv. 1997/47 (Bjerkås). (Skattyter ble ansett som næringsdrivende ift. merverdiavgiftsloven).

3.2.7 Bygge- og anleggsfagene

Om inntekt innen bygge- og anleggsfagene, se Sk. nr. 16/1986 i Utv. 1986/507, samt følgende rettsavgjørelser

- LRD 24. februar 1984 (Eidsivating) i Utv. 1984/305 (Kristian Olimb AS). (Oppdragsgivers utbetaling ble ansett som lønn og ikke som utbetaling til næringsdrivende)
- LRD 1. april 2009 (Frostating) i Utv. 2009/687 (Tre tømrere ble ansett som næringsdrivende)
- URD 8. november 1989 (Trondheim byrett) i Utv. 1990/613 (TM Byggtjeneste A/S). (Oppdragsgivers utbetaling til snekkere/byggmestre ble under tvil ansett som utbetaling til næringsdrivende)
- URD 31. januar 1991 (Midt-Trøndelag herredsrett) i Utv. 1991/765 (A/S Trønderhus). (Oppdragsgivers utbetaling til snekkere ble ansett som utbetaling til næringsdrivende)

Se også dommer referert under pkt. 3.2.11

3.2.8 Fiske

Mannskapslott i fiske behandles som virksomhetsinntekt. Hyre behandles som lønn. Se for øvrig emnet «Fiske».

3.2.9 Forfatter

Forfatter som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende, jf. FSSD § 12-2-2 annet ledd. Se også emnet «Kunstnere».

3.2.10 Håndverks- og husflidsarbeid hjemme

Om håndverks- og husflidsarbeid hjemme, se SKDs rundskriv nr. 22/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1974/85.

3.2.11 Konsulent

Om skillet mellom lønnstaker og virksomhet vedrørende konsulenter, se

- HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye). (Konsulent ble ansett for å drive virksomhet gjennom eget aksjeselskap)
- HRD i Utv. 2001/11 (Rt. 2000/1981) (Fabcon AS). (Utbetaling til konsulenter i oljeindustrien var til næringsdrivende)
- HRD i Utv. 2002/1185 (Rt. 2002/996) (Skoog Hedrén). (Ingeniør med tidsbegrenset oppdrag ble ansett som lønnstaker)
- LRD 23. mars 1999 (Agder) i Utv. 1999/775 (Godtgjørelse til vikarierende daglig leder fra annet selskap var lønnsinntekt)
- LRD 5. februar 2001 (Frostating) i Utv. 2001/484 (Utbetaling til konsulent fra flere selskaper hvor konsulenten hadde en sentral posisjon ble ansett som lønn)
- LRD 13. november 2001 (Gulating) i Utv. 2001/1514 (Ingeniør ansett som næringsdrivende)
- LRD 16. juni 2008 (Gulating) i Utv. 2008/1410 (Konsulent innen fiskeindustrien ble ansett som næringsdrivende)
- URD 14. november 1995 (Stavanger byrett) i Utv. 1996/52 (Rockwater AS). (Ingeniøroppdrag ansett som virksomhet)
- URD 2. februar 2011 (Oslo tingrett) i Utv. 2011/539 (Gateway Management AS). (Utbetaling til selskap som var heleid av konsulent, som var daglig leder i det utbetalende selskap, ble ansett som arbeidsinntekt)

3.2.12 Kontraktør

Om skillet mellom lønnstaker og næringsdrivende underentreprenører, se LRD 24. februar 1984 (Eidsivating) i Utv. 1984/305 (Kristian Olimb AS). (Oppdragsgivers utbetaling ble ansett som lønn, og ikke som utbetaling til næringsdrivende) og HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye). (Konsulent ble ansett for å drive virksomhet gjennom eget aksjeselskap).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2.13 Leger

Om skillet mellom lønnstaker og selvstendig næringsdrivende leger, se SKD 31. januar 2001 i Utv. 2001/916 (i den aktuelle saken fant SKD at legene ved et legesenter organisert som et aksjeselskap, var lønnstakere).

I LRD 27. juni 2006 (Eidsivating) i Utv. 2006/1053 kom retten til at en lege som hadde betraktet seg som lønnstaker i realiteten var å anse som selvstendig næringsdrivende. Retten la bl.a. vekt på at skattyter hadde ansvaret for arbeidsresultatet, at han selv hadde dekket egne utgifter og at han selv måtte dekke eventuelt underskudd. Saken ble sammenlignet med SKD 31. januar 2001 i Utv. 2001/916, se over.

Se også LRD 29. mai 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/1110 (Mjøs Kirurgene Lege og Spesialistsenter AS). (Leger som ble innleid til et privat legesenter ble ansett som selvstendig næringsdrivende. Sentralt i vurderingen var om legene hadde utøvet virksomheten for egen regning og risiko, herunder om de hadde risiko for arbeidsresultatet.)

Kompensasjon som leger mottar for tapt arbeidsfortjeneste/virksomhetsinntekt i forbindelse med arbeid som medlem av styre, utvalg, råd, nemnder mv., anses som lønn, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Se SKD 27. august 2015 (Utv. 2015/1778).

3.2.14 Musikere, sangere mv.

Om musikere i orkester, se SKDs rundskriv nr. 26/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1975/614 og HRD i Utv. 1973/570 (Rt. 1973/1136) (Hybelboernes forening). (Musikerne var næringsdrivende). Om plateartisters arbeidsinnsats hos plateselskap, se HRD i Utv. 1986/680 (Rt. 1985/644) (EMI Norsk A/S). (Godtgjørelser for innspilling av plater mv. var arbeidsgiveravgiftspliktig).

3.2.15 Murer

Om skillet mellom lønnstaker og virksomhet vedrørende murere, se URD 1. februar 2000 (Moss byrett) i Utv. 2000/477.

3.2.16 Omsorgsarbeid

Om skillet mellom lønnstaker og selvstendig næringsdrivende i omsorgsbransjen, se SKD 27. mars 2014 i Utv. 2015/732.

3.2.17 Oppfinnere

Royalty som mottas for patenterte oppfinnelser anses normalt som virksomhetsinntekt. Om fradragsrett for kostnader til forskning og utvikling, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

3.2.18 Oversetter

Oversettere som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende, jf. FSSD § 12-2-2 annet ledd.

3.2.19 Politiske verv/meddommerverv

Godtgjørelse for politiske verv/meddommerverv behandles alltid som lønnsinntekt, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet.

Dersom det utbetales beløp til dekning av folkevalgts/meddommers kostnader påført virksomheten i forbindelse med vervet, og slike utgifter klart skilles ut fra hva som utgjør godtgjørelsen for selve vervet som folkevalgt/meddommer, vil slik dekning av kostnader kunne behandles som virksomhetsinntekt. Dette vil for eksempel gjelde for folkevalgt/meddommer som driver landbruk og må leie inn vikar i sitt fravær knyttet til vervet.

3.2.20 Pyramidedeltakelse

Etter lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. (lotteriloven) § 16 er det forbudt å opprette, drive, delta i eller utbre pyramidespill eller lignende systemer. Forbudet omfatter ethvert system der det ytes vederlag for å få muligheten til å oppnå inntekter

som bare følger av at andre verves til pyramidespillet mv. Videre omfatter forbudet pyramidelignende omsetningssystem der det ytes vederlag for å få mulighet til å oppnå inntekter som særlig skyldes at andre verves til systemet, og ikke salg eller forbruk av varer, tjenester eller andre ytelser. Om opprettelse eller deltakelse i pyramideorganisasjoner er i strid med lotteriloven hører under lotterimyndighetene. Disse reglene har ikke direkte innvirkning på skatteplikten for formue og inntekt, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

Skatteloven har ingen spesialregler for pyramideorganisasjoner, nettverksselskaper mv. eller for deltakernes formue og inntekt vedrørende deltakelse i slike organisasjoner.

Inntekter fra deltakelse i pyramidespill kan være skattepliktig som

- fordel vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 og § 5-31
- fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-10 til § 5-15
- fordel vunnet ved kapital, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-20 og § 5-21
- tilfeldige inntekter (gevinster), se sktl. § 5-50 og emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter»
- gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 annet ledd, jf. kap. 9. Se også emnet «Aksjer – realisasjon»

Hjemmel for beskatning må vurderes konkret for den enkelte skattyter og for den enkelte inntekt.

Om ulike skattespørsmål i forbindelse med deltakelse i T5PC og WGI, se SKD 7. oktober 2004 i Utv. 2005/838, SKD 13. april 2005 i Utv. 2005/843 og SKD 31. oktober 2005 i Utv. 2006/338.

3.2.21 Salgsrepresentanter

Om salgsrepresentanter på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd. I, vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1973/656. Se LRD 11. januar 2002 (Frostating) i Utv. 2002/64 (selgere av støvsugere ble ansett som næringsdrivende).

3.2.22 Sensorer

Sensorarbeid som utføres av næringsdrivende innenfor vedkommendes fagområde, anses utført som ledd i virksomheten. Se eks. SKD 8. november 2010 i Utv. 2011/1083.

3.2.23 Skipsreder

Om skipsredervirksomhet, se HRD i Utv. II/194 (Rt. 1923/689) og HRD i Utv. II/290 (Rt. 1926/417).

3.2.24 Språkundervisning

Om språkundervisning av ansatte i et selskap, se Riksskattenemndas vedtak i Utv. 1999/1341.

3.2.25 Styreverv, medlem av representantskap, utvalg, råd og lignende

Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende behandles som lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidet må ses som ledd i vedkommendes virksomhet, for eksempel som advokat eller revisor, og uavhengig av om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet, se sktl. § 5-10 bokstav b.

Om de tilfeller hvor det utbetales beløp til dekning av kostnader påført virksomheten i forbindelse med arbeidet, se pkt. 3.2.19.

3.2.26 Tannleger

Om tannlegers organisering av sin virksomhet i aksjeselskap, se URD 6. mars 1996 (Asker og Bærum namsrett) i Utv. 1996/711.

3.2.27 Transport

Om transportvirksomhet, se pkt. 3.2.6.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2.28 Undervisning

Undervisningsarbeid som utføres av næringsdrivende innenfor vedkommendes fagområde, anses utført som ledd i virksomheten.

3.3 Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning

3.3.1 Generelt

Kapitalinntekt kan være

- årlig avkastning, f.eks. utbytte av verdipapirer, inntekt ved utleie av løsøre og fast eiendom, eller
- gevinst ved salg, f.eks. av verdipapirer og fast eiendom

Dersom formuesobjektet/kapitalen anses å gå inn i en annen virksomhet, blir inntekten en del av vedkommende virksomhet. Nærmere om hva som omfattes av virksomheten, se nedenfor.

Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen må anses som en virksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

3.3.2 Aktivitet

Ved vurdering av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet (både fysisk og ikke-fysisk), f.eks. arbeid med å administrere. Aktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig. Det er tilstrekkelig at den er utført av personer ansatt hos skattyter, eventuelt av deltakere i deltakerlignet selskap. Er det etablert et forvaltningsapparat med ansatte, eget kontor og driftsmidler trekker dette i retning av å anse aktiviteten som virksomhet.

Når skattyter har satt bort arbeidet til en selvstendig næringsdrivende, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyter, dvs. om aktiviteten utøves for skattyters regning og risiko. Den næringsdrivendes aktivitet knyttet til skattyters investering må imidlertid være av et slikt omfang og varighet, at det ville blitt ansett som virksomhet dersom aktiviteten hadde blitt utført av skattyter selv. Som eksempler se:

- HRD i Utv. 1968/75 (Rt. 1967/1570) (Skattyter hadde arvet en større eiendom og oppførte i løpet av en femårsperiode 11 boenheter på eiendommen, som ble solgt til forskjellige kjøpere. Salgsgevinstene måtte anses som virksomhetsinntekt. Det hadde ingen betydning at arbeidene var satt bort til forretningsfører, byggmester mv. Aktiviteten gikk langt ut over en vanlig kapitalanbringelse.)
- HRD i Utv. 2013/711 (Rt. 2013/421) (To personer kjøpte opp en fordringsmasse på ca. 300 kundefordringer til samlet pålydende ca. kr 8 332 000. Inndrivingen av fordringene var satt bort til tre inkassoselskaper. Fordringene ble lagt inn i et ANS som de to stiftet. Selve innehavet av en slik fordringsmasse krevde så stor aktivitet at det måtte anses som virksomhet. Det hadde ingen betydning at inndrivingen var overlatt til tre inkassoselskaper.) Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhetens art.

Står man overfor en avkastning som klart overstiger en normal avkastning på den investerte kapitalen, vil dette i tvilstilfeller kunne være et moment for at det foreligger virksomhet, jf. LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965.

3.3.3 Aksjer og andre verdipapirer

Det må på selvstendig grunnlag vurderes konkret om aksjer og andre verdipapirer er eid i virksomhet eller ikke, se emnet «Tap». Det kan være virksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor, se FIN 2. mars 1993 i Utv. 1993/495 og HRD i Utv. 1962/215 (Rt. 1962/273) (forutsettes at kjøp og salg av verdipapirer/aksjer for egen regning og risiko kan bli ansett som virksomhet).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved avgrensningen mot passiv kapitalplassering legges blant annet vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.

Som eksempler, se BFU 07/2006 (ikke ansett som virksomhet) og BFU 24/2006 (ansett som virksomhet).

Om et tilfelle hvor skattyters aktivitet i forbindelse med en aksjeinvestering ble ansett som en del av oppgavene som tilligger daglig leder/styreleder i det selskap skattyter hadde investert i, og derfor ble ansett som passiv kapitalforvaltning, se BFU 07/2014. (Saken gjaldt spørsmålet om vilkårene for skattefri omdanning til aksjeselskap var til stede, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform»).

3.3.4 Bankinnskudd og lignende

Forvaltning av bankinnskudd og lignende vil aldri i seg selv kunne anses som virksomhet uansett om det faktisk er utøvet en betydelig aktivitet.

3.3.5 Bruktbilsalg

Kjøp og videresalg av bruktbiler vil ofte bli ansett som virksomhet, også når dette skjer på fritiden, se LRD 13. mars 1996 (Gulating) i Utv. 1996/563. Se også URD 17. februar 1994 (Toten herredsrett) i Utv. 1994/287.

3.3.6 Forvaltning av fordringsmasse

Om et tilfelle hvor forvaltning av en fordringsmasse på rundt 300 fordringer oppfylte kravet til virksomhet, selv om innkrevingen av fordringene ble gjort av inkassoselskaper, se HRD i Utv. 2013/711 (Rt. 2013/421), referert i pkt. 3.3.2.

3.3.7 Oppføring av bygg

Prosjektering og oppføring av ett eller flere bygg for egen regning og risiko med tanke på videresalg vil ofte medføre aktivitet av et slikt omfang og varighet at kravet til virksomhet er oppfylt. Om et tilfelle hvor oppføring og salg av to tremannsboliger oppført av grunneier med sikte på salg, ble ansett som virksomhet, se HRD i Utv. 1968/75 (Rt. 1967/1570). I LRD 6. juli 2009 (Agder) i Utv. 2009/1163 ble en personlig skattyter ansett å drive virksomhet gjennom oppføring og salg av en hytte. (Skattyter var også majoritetseier og daglig leder av et aksjeselskap som drev med oppføring av hytter for salg. Skattyter ble ikke identifisert med aksjeselskapet, men kompetanse, kontaktnett og forretningsvilkår som var utviklet gjennom aksjeselskapet ble vektlagt i retning av virksomhet. Det samme ble oppføring og salg av en annen hytte året før, selv om den gevinsten ble ansett som kapitalinntekt.)

I BFU 4/2009 ble et boligsameie ansett å drive virksomhet i forbindelse med prosjektering, bygging og salg av tre leiligheter. Se også BFU 26/2014 som gjaldt et borettslag som skulle oppføre en ny toppetasje med tolv nye leiligheter.

3.3.8 Pyramideorganisasjoner/pyramidespill

Om deltakelse i pyramideorganisasjoner og pyramidespill, se pkt. 3.2.20.

3.3.9 Skip utleid på «bareboat charter»

Inntekt av kapital investert i skip anses i praksis som virksomhetsinntekt selv om skipet er utleid på langtidskontrakt uten mannskap eller utstyr.

3.3.10 Skogbruk

Om skogbruk, se emnet «Skogbruk».

3.3.11 Tomtesalg

Ved salg av tomter må det vurderes om arealet har inngått som driftsmiddel i en virksomhet, for eksempel en jord- eller skogbrukseiendom, se nærmere i emnet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

«Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.3.2. Tomtegevinsten skal i så fall anses som en del av virksomhetsinntekten. I andre tilfeller må det vurderes om arbeidet med tilrettelegging og salg av tomtearealet kan anses som en virksomhet i seg selv. Dette må vurderes på vanlig måte, hvor det særlig må legges vekt på aktivitetens omfang.

Om tilfeller hvor gevinst ved salg av tomter ble ansett å være virksomhetsinntekt, se URD 26. april 1991 (Nedre Romerike herredsrett) i Utv. 1991/673 og URD 18. januar 2011 (Fjordane tingrett) i Utv. 2011/247. Se også BFU 33/2006, hvor det ble ansett å foreligge virksomhet og BFU 39/2006, hvor det ikke ble ansett å foreligge virksomhet. Om et tilfelle hvor det ikke ble drevet jordbruksvirksomhet, men hvor salg av tomter ble ansett som salg av driftsmiddel fra annen virksomhet som gikk ut på utnyttelse av eiendommens potensiale til annen aktivitet, se BFU 59/2006.

Om et tilfelle hvor gevinst ved salg av tomter ikke ble ansett å være virksomhetsinntekt, se BFU 11/2014. (Sameierne i en tomt engasjerte et arkitektkontor for å utarbeide reguleringsplan med sikte på videresalg. Tomtesalgsgevinsten ble ansett som kapitalinntekt for sameierne.)

3.3.12 Utleie av bygninger

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg og fritidseiendommer, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til

– bygningens størrelse
– omfanget av aktiviteten, se nedenfor
– aktivitetens varighet

Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid. Også aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet (se BFU 24/2010). Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til

– forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm
– bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer

Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet, se BFU 25/2007.

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold. Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader. Se for øvrig HRD i Utv. 1973/565 (Rt. 1973/931), LRD 28. oktober 1983 (Agder) i Utv. 1983/643 og LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965. Om et tilfelle hvor det ble fastslått at skattyter hadde drevet næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom da han overførte eiendommene til et nyopprettet aksjeselskap, se LRD 10. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/843.

Arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, kan ikke tilordnes utleier som aktivitet. Om et tilfelle hvor dette likevel ble gjort, se LRD 24. mars 2011 (Agder).

3.3.13 Utleie av grunn

Inntekter fra tomtefeste anses ikke som inntekt av jord-/skogbruksvirksomhet. Bare unntaksvis anses tomtefeste som en egen virksomhet. Se som eksempel BFU 03/2006 (Utleie av 60 tomter med årlige leieinntekter på kr 140 000 ble ikke ansett som egen

virksomhet) og BFU 4/2011 (utleie av tomter ikke ansett som virksomhet). Se likevel BFU 12/2014 (Utleie av 300 tomter kombinert med salg og innløsning av tomter ble ansett som virksomhet).

Om bortforpaktning av jordbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – forpaktning».

3.3.14 Kombinasjon av utleie av bygninger og grunn mv.

Ved kombinert utleie, for eksempel av bygning og grunn, må det vurderes konkret om de forskjellige utleieaktivitetene skal sees under ett for å avgjøre om det foreligger virksomhet. Ved vurderingen kan det legges vekt på de momenter som er nevnt i pkt. 7.1. Om bortforpaktning av gårdsbruk, se emnet «Jordbruk – forpaktning», pkt. 2.2.

3.3.15 Utleie av løsøre

Vedvarende virksomhet med ikke ubetydelig utleie av løsøre på korttidskontrakter, vil vanligvis anses som virksomhet.

Langtidsutleie av løsøre vil normalt ikke anses som virksomhet, se HRD i Utv. 1980/176 (Rt. 1980/173) og FIN 21. oktober 1983 i Utv. 1983/473. Utleien kan likevel måtte anses som virksomhetsinntekt når utleier utøver aktivitet av et visst omfang, f.eks. i forbindelse med vedlikehold. Det er et moment ved vurderingen om utleier får vederlag utover dekning av verditap på gjenstanden samt en rimelig avkastning av den investerte kapital.

3.3.16 Åndsverksrettigheter

Forfattere og oversettere som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende. For godtgjørelser fra forlegger til forfatter/oversetter følger dette av FSSD § 12-2-2 annet ledd. Royalty som oppebæres av andre, f.eks. arvinger mv., anses som kapitalinntekter.

3.4 Avgrensning mot tilfeldig inntekt

3.4.1 Veddemål/tipping

Sportsbetting anses normalt ikke som virksomhet, se nærmere SKD 21.03.2014 i Utv. 2014/575.

Om et spesielt tilfelle hvor inntekt fra veddemål/tipping (sportsbetting) ble ansett som vunnet ved virksomhet, se BFU 60/2005.

3.4.2 Pokerspill

Om gevinst vunnet ved pokerspill er å anse som virksomhet, se SKD 8. mars 2006 i Utv. 2006/495.

Se for øvrig emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter», pkt. 6.

3.5 Avgrensing mot ikke-økonomisk aktivitet

3.5.1 Generelt

Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og ikke-økonomisk aktivitet som f.eks. fritidsaktivitet, sosialt arbeid mv., er kravet om at aktiviteten er egnet til å gi skattyter økonomiske fordeler. Det avgjørende er om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi overskudd når en ser aktiviteten over en passende tid. Se som eksempel:

- HRD i Utv. 1965/555 (Rt. 1965/1159) (Vister) (travsport)
- HRD i Utv. 1985/386 (Rt. 1985/319) (Ringnes) (jordbruk)
- HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiønig) (jordbruk/skogbruk)
- LRD 19. januar 1989 (Frostating) i Utv. 1989/92 (fiske med egen båt)
- LRD 6. august 1991 (Eidsivating) i Utv. 1991/1388 (travsport)
- LRD 24. januar 1992 (Eidsivating) i Utv. 1992/197 (utleie av lystbåter mv.)
- LRD 25. november 1994 (Gulating) i Utv. 1994/1169 (utleie av båter)
- LRD 13. mars 1996 (Gulating) i Utv. 1996/563 (kjøp og videresalg av bruktbiler)
- LRD 7. desember 1998 (Borgarting) i Utv. 1999/33 (travpremier ikke ansett som opptjent i virksomhet)

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

– LRD 5. desember 2001 (Hålogaland) i Utv. 2002/53 (fiske ansett som virksomhet)
– LRD 2. oktober 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1413 (avl og travdeltakelse under ett ansett som virksomhet)

Det foreligger i tillegg en rekke andre dommer, spesielt URD, som det av plasshensyn ikke er referert til.

En aktivitet som ellers ville bli ansett som virksomhet, må normalt anses som virksomhet selv om virksomheten hittil har gått med underskudd når den utelukkende drives i den hensikt å tjene penger, og hvor det ikke er andre motiver.

Dersom en aktivitet som har vært ansett som virksomhet, avtrappes på grunn av skattyters alder, bør en utvise forsiktighet med å omklassifisere virksomheten hos denne skattyter.

3.5.2 Overskuddsbegrepet

Det er i prinsippet det reelle overskudd i vurderingsperioden som skal legges til grunn, ikke det ligningsmessige resultat (skattemessig overskudd). Ved vurdering av det reelle overskudd må f.eks. investeringer fordeles over forventet faktisk levetid uavhengig av årets saldoavskrivning. Grunnlagsinvesteringer som ikke verdiforringes, skal ikke trekkes fra i det reelle overskudd, selv om de etter skattereglene kan fradragsføres. Verdiøkende vedlikeholdskostnader skal fordeles over en passende periode, selv om de kan fradragsføres ved ligningen. Det skal ved vurderingen også tas hensyn til eventuell økning i omsetningsverdien på formuesobjekter i virksomheten, f.eks. på forretningseiendom. Dette gjelder også for jord- og skogbrukseiendom som kan realiseres helt eller delvis skattefritt pga. eiertid. Videre skal det tas hensyn til egenutviklede immaterielle verdier, f.eks. patentrettigheter.

Det reelle overskudd av virksomheten må regnes før tillegg for passive inntekter som ikke har naturlig tilknytning til driften som f.eks. årlige erstatninger for vannfallsrettigheter. Tilsvarende gjelder for kostnader. Ved vurdering av om det er overskudd i en jordbruksvirksomhet, skal inntekter/kostnader vedrørende våningshus/kårbolig holdes utenfor.

Overskuddet må i alminnelighet dekke en rimelig forrentning av kapitalen og hvis skattyter er aktiv, kunne forventes å gi en rimelig eierlønn. Kravet til kapitalavkastning og eierlønn må ses i forhold til den enkelte virksomhet. I landbruksnæringer vil det f.eks. stilles mindre krav til eierlønn og avkastning enn av kapital plassert i annen virksomhet.

Vurderer man forrentningen i forhold til brutto kapital i virksomheten, må det reelle overskuddet regnes før fradrag for gjeldsrenter. Vurderer man forrentningen i forhold til egenkapitalen, må det reelle overskuddet regnes etter fradrag for gjeldsrenter.

Driver skattyter atskilte virksomheter, må det reelle overskudd vurderes separat for hver virksomhet. Hva som skal anses som atskilte virksomheter må vurderes konkret, bl.a. må det vurderes om de forskjellige aktiviteter har en naturlig driftsmessig sammenheng og/eller det brukes samme driftsmidler.

Høyesterett har lagt til grunn at dersom visse vilkår er oppfylt, kan jord- og skogbruk ses under ett i relasjon til virksomhetsbegrepet. Det vil i slike tilfeller regelmessig være jordbruksdriften som er av en slik karakter at den alene ikke kan anses å oppfylle kravene til virksomhet. Se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiønig). Det må i slike tilfeller likevel settes minstekrav til aktivitet og driftsapparat for at det kan betegnes som jordbruk i det hele.

Nytt for 2016

I Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 6.3.2 er det presisert at skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, fortsatt skal vurderes som egne virksomheter. Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for jord- og/eller skogbruksaktiviteten når de blir vurdert hver for seg, skal aktivitetene vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke. Se forøvrig emnet «Skogbruk».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Driver en skattyter både høyfjellshotell og slalåmbakke for hotellets gjester, vil disse virksomhetene måtte bedømmes under ett. Se URD 20. mars 1987 (Indre Follo herredsrett) i Utv. 1987/606.

Det som skal vurderes er muligheten for at den enkelte virksomhet, slik som skattyter driver den, skal kunne gi overskudd i fremtiden. Hvilken vekt som skal legges på skattyters planer for fremtidig drift må vurderes konkret. En skal da ta hensyn til lengden på planleggingsperioden, hvor konkrete planene er, om de har gitt seg uttrykk i innkjøp, utført arbeid mv.

3.5.3 Vurderingsperioden

Hvor lang tidsperiode som skal tas med i vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gi overskudd, må avgjøres i det enkelte tilfelle. F.eks. vil det reelle overskudd (og ikke det ligningsmessige resultat) fra skog måtte vurderes over meget lang sikt.

4 Når anses en virksomhet påbegynt

En virksomhet anses påbegynt senest når den inntektsgivende aktivitet er kommet i gang, f.eks. startet produksjon/kjøp av varer for lager. Dette gjelder selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter har påbegynt planlegging av virksomheten, selv om dette har resultert i tegninger, markedsundersøkelser, tildeling av konsesjon mv. Dersom de forberedende handlinger har særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet, kan virksomhet anses som påbegynt allerede ved dette tidligere tidspunkt, f.eks. ved anskaffelse av produksjonsmidler/leie av lokaler.

I noen tilfeller kan det på forberedelsesstadiet være tvil om de forberedende handlingene har tilknytning til en inntektsgivende aktivitet, eller om de f.eks. knytter seg til en fritidsaktivitet. Hvis aktiviteten i et senere år blir ansett som virksomhet, skal inntekten for de tidligere årene fastsettes på vanlig måte og skattyter har rett til fradrag for kostnader som har tilknytning til denne virksomheten. Endring av ligning vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7, men i praksis godtas det at de fem foregående årene anses som oppstartsår for virksomheten. For aktiviteter hvor det kan ta spesielt lang tid før overskudd oppnås, kan ytterligere foregående år vurderes som oppstartsår for virksomheten. Det kan ikke foretas endring av ligning mer enn 10 år tilbake i tid, jf. lignl. § 9-6 nr. 1. Se emnet «Endringssak – endring uten klage». Forutsetningen for fradrag er at skattyter kan dokumentere kostnadene. Oversikt over bilag som viser oppstartskostnadene de aktuelle oppstartsårene (RF-1298B) skal leveres sammen med første næringsoppgave etter oppstart av virksomheten.

Om et tilfelle der spørsmålet var om grunneierne ble ansett for å utøve virksomhet i skattelovens forstand ved forberedelse til og utarbeidelse av søknad om konsesjon etter vassdragsreguleringsloven, slik at det forelå et ansvarlig selskap som skattefritt kunne omdannes til aksjeselskap, se BFU 12/2010. Skattedirektoratet kom til at skattefri omdanning ikke kunne skje fordi aktiviteten ikke var tilstrekkelig på det daværende tidspunkt. Skattedirektoratet uttalte at grunneierne ville bli ansett for å drive virksomhet på det tidspunkt endelig konsesjon er tildelt, nettilknytning er avklart og bindende avtale mellom grunneierne og entreprenør er inngått.

5 Når anses en virksomhet for opphørt

Om når en virksomhet anses for opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

6 Hvilke inntekter/fradragsposter inngår i virksomhetsinntekten

6.1 Generelt

Inntekter som er oppebåret eller kostnader som er påløpt som følge av/i tilknytning til den aktuelle virksomheten, skal inngå i beregningen av virksomhetsinntekten. Når en inntekt/kostnad ikke skal inngå i den aktuelle virksomheten, må det vurderes om skattyter driver en annen virksomhet som inntekten/fradraget eventuelt skal inngå i.

Enkelte inntekter/kostnader som ikke er virksomhetsinntekt/-kostnad, kan likevel være ført i regnskapet. Virksomhetsinntekten må korrigeres for slike inntekter/kostnader. Dette kan f.eks. være

– utleieinntekt av fast eiendom hvor utleien ikke inngår i en virksomhet eller er virksomhet i seg selv
– inntekt av aksjer utenom virksomhet
– kostnader vedrørende privatbil utover fradrag for eventuell bruk i virksomheten
– kostnader vedrørende egen boligdel i avskrivbart bygg
– pendlerkostnader

Tilsvarende kan enkelte inntekter/kostnader som ikke er ført i regnskapet være virksomhetsinntekt/-kostnad. Virksomhetsinntekten må korrigeres for slike inntekter/kostnader. Dette kan f.eks. være

– tilbakeføring av privat bruk bil i enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap
– inntektsføring av negativ saldo for driftsmidler i virksomheten
– inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskonto

6.2 Etableringsstipend og -tilskudd

Stipender, tilskudd mv. som ytes i etableringsfasen, enten det er fra offentlige eller private kilder, for eksempel banker, vil i utgangspunktet være skattepliktig inntekt og inngå i virksomhetsinntektene. Se også emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

6.3 Gjeldsrenter

Renter av gjeld i virksomheten er en virksomhetskostnad, men behandles etter særskilte regler, se emnene «Renter av gjeld», «Fordelingsfradrag» og «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

6.4 Spesielt om selskap

Selskap skal føre all formue, gjeld, inntekter og kostnader i sitt regnskap. Det må vurderes konkret hvorvidt selskapet driver virksomhet og i tilfelle hva som inngår i virksomheten.

7 Når anses det å foreligge én eller flere atskilte virksomheter hos en eier

7.1 Generelt

Når det drives flere økonomiske aktiviteter som hver for seg tilfredsstiller kravet til å være virksomhet, men hvor det ikke er innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom de økonomiske aktivitetene, kan det foreligge atskilte virksomheter.

Hvorvidt det foreligger én eller flere virksomheter må avgjøres konkret. Ved denne vurderingen må en ta stilling til om det foreligger tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk nærhet i de virksomhetene som vurderes. Følgende momenter trekker i retning av at det foreligger én virksomhet

– det brukes samme anlegg og/eller driftsmidler
– de samme personene utfører arbeid
– det er en felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
– det er samme kundekrets
– det omsettes/produseres samme art av varer/tjenester
– aktivitetene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
– det er felles regnskapsføring
– det er felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende.

Foreligger det en innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom aktivitetene, vil dette imidlertid ikke alene være avgjørende, men det trekker sterkt i retning av at aktivitetene skal anses som én virksomhet. En må ved avgjørelsen ta hensyn til om virksomhetene kan drives uavhengig av hverandre og hva som er naturlig og vanlig i bransjen.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Nytt for 2016

I Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 6.3.2 er det presisert at skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, fortsatt skal vurderes som egne virksomheter. Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for jord- og/eller skogbruksaktiviteten når de blir vurdert hver for seg, skal aktivitetene vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke. Se forøvrig emnet «Skogbruk».

Driver et enkeltpersonforetak for eksempel både en elektrisk forretning og elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

F.eks. vil virksomhet med hotell og en skiheis med kapasitet tilpasset hotellets gjester normalt komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

7.2 Ektefeller

De samme momenter som nevnt ovenfor må legges til grunn ved vurderingen av om ektefeller driver én virksomhet (felles bedrift), hver sin virksomhet eller et deltakerlignet selskap. Om vilkårene for å kunne drive deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

Om et tilfelle hvor ektefeller ble ansett å drive hver sin aktivitet ved utleie av fast eiendom, se BFU 4/2006.

7.3 Særlig om skillet mellom videreføring/utvidelse av virksomheten eller ny virksomhet

Utvidelse av aktiviteten anses ikke som ny atskilt virksomhet dersom den for en vesentlig del er en videreføring eller en utvidelse av tidligere drevet virksomhet.

Spørsmålet om en virksomhet er ny eller om det er videreføring av en tidligere drevet virksomhet, vil f.eks. oppstå dersom eiere av en virksomhet

- flytter virksomheten
- skiller ut en del av virksomheten
- oppretter underavdeling/filialer
- endrer produkter/tjenestetype
- spesialiserer seg
- endrer produksjonsmetoder
- utvider virksomheten, f.eks. ved i tillegg å starte opp et annet sted

Spørsmålet må avgjøres etter en totalvurdering av forholdene, hvor en blant annet tar hensyn til følgende momenter

- om de samme driftsmidler brukes som i den tidligere virksomhet eller om det anskaffes nye driftsmidler til erstatning eller i tillegg til de tidligere driftsmidlene
- om det er de samme ansatte/ledelse som i den tidligere virksomhet
- om det er den samme kundekrets som i den tidligere virksomhet
- om det er den samme reelle eierstruktur som tidligere
- om det er samme finansiering som tidligere
- om det er samme arten av varer/tjenester som produseres/omsettes
- om det foregår en radikal omlegging av driftsmåter/produksjonsmetoder

Ingen av momentene ovenfor vil være avgjørende alene.

8 Tilordning av virksomhetsinntekt

Virksomhetsinntekt skal tilordnes (skattlegges hos) det skattesubjekt, person eller selskap, som var eier av virksomheten på det tidspunkt inntekten ble innvunnet.

Et skattesubjekt kan ikke med virkning for skattleggingen overføre en inntekt som allerede er innvunnet til et annet skattesubjekt, heller ikke i eventuell tidsperiode mellom innvinning og tidfesting, se HRD i Utv. 1956/448 (Rt. 1956/1070).

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Om fordeling mellom ektefeller av inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefellene, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Om tilordning av inntekt til aksjeselskap eller aksjonær, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 4.2.

Ved realisasjon eller overføring av et enkeltpersonforetak, må en ved tilordning skille mellom inntektene i foretaket innvunnet før og etter overdragelsen. Se også emnene om enkeltpersonforetak. Om særregler for fordeling av inntekt mellom selger og kjøper i realisasjonsåret ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

Om hvem som skal tilordnes inntekten når skattyter er konkurs, se emnet «Konkurs». Om hvem som skal tilordnes en aktivitet, se pkt. 3.3.2.

Virksomhet – arbeider under utførelse

– *Sktl. § 4-17 og § 14-5 annet ledd og tredje ledd.*

1 Generelt

Nedenfor behandles bare reglene for den skattemessige behandling av arbeider under utførelse i virksomhet. Disse reglene er ikke lik reglene for den regnskapsmessige behandling av slike arbeider.

Med arbeider under utførelse forstås verdien av arbeider med å utvikle, prosjektere eller tilvirke et formuesobjekt, når arbeidet ikke er sluttført ved inntektsårets utgang. Se også emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag». Tilsvarende gjelder verdien av arbeidsoppdrag (tjenesteyting, eventuelt kombinert med levering av materialer) som ikke er sluttført ved årets utgang. Det skilles mellom arbeid for egen regning og arbeid for fremmed regning.

Med «tilvirkningskontrakt», jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, menes kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier. Rene tjenesteoppdrag faller utenfor begrepet «tilvirkningskontrakt».

2 Arbeider for egen regning

2.1 Generelt

Arbeider for egen regning er fremstilling av varer, oppføring av bygninger mv. enten til eget bruk eller for salg når skattyteren er eier av objektet under fremstillingen.

2.2 Formue

Formuesverdien av arbeid under utførelse for egen regning med sikte på salg, settes til den samme verdi som skal legges til grunn ved inntektsberegningen, jf. sktl. § 4-17.

Formuesverdien av arbeider under utførelse til eget bruk settes normalt til investert beløp (inngangsverdien).

For bygninger og anlegg som er under utførelse og som er bestemt til bruk som driftsmiddel, enten ved utleie eller til egen bruk, settes formuesverdien til en forholdsmessig andel av anslått ligningsverdi på ferdig eiendom pr. 31. desember i inntektsåret. Den anslåtte ligningsverdi fastsettes etter reglene om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-9 femte ledd. Om fastsetting av ligningsverdi for ikke-utleid næringseiendom, se emnet «Formue», pkt. 8.8. Dette medfører at det ved verdsettingen av næringseiendom under oppføring skal tas utgangspunkt i beregnet areal av den ferdigstilte eiendommen, multiplisert med kvadratmetersats for denne eiendomstypen, se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272. Fastsettingen av den forholdsmessige andelen av anslått ligningsverdi må gjøres konkret. Byggeprosjektets anslåtte totalomfang og investeringsprofil skal danne utgangspunkt for vurderingen.

Det er ikke avgjørende hvor stor del av byggeprosjektets areal som er ferdigstilt. Derimot vil et viktig parameter normalt være hvor mye innsats som gjenstår på bygget, i forhold til samlet innsats på ferdigstilt bygg.

2.3 Inntekt

2.3.1 Løsøregjenstander for salg

Kostnader som gjelder fremstilling for egen regning av løsøregjenstander for salg, fradragsføres løpende. Verdien av egenproduserte varer i beholdning ved årsskiftet, settes til tilvirkningsverdien, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a. Den tidligere fradragsføringen reduseres ved at beløpet tas med i varelageret ved årets utgang, se emnet «Varebeholdning». Dette gjelder også for gjenstander som ikke er ferdige ved årsskiftet.

Om unntak for visse kunstnere, se emnet «Kunstnere», pkt. 5.1.2 og pkt. 5.1.3.

2.3.2 Bygg og anlegg for salg

Ved oppføring for egen regning av bygg og anlegg bestemt for salg, skal tilvirkningskostnadene aktiveres etter hvert som arbeidet utføres, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, jf. annet ledd bokstav a. Tilvirkningskostnader omfatter kostnader til materiell, lønninger, underentreprenører mv. samt kostnader til prosjektering o.l. Nærmere om hva som er tilvirkningskostnader, se emnet «Varebeholdning». De øvrige kostnadene fradragsføres på vanlig måte.

2.3.3 Løsøregjenstander, bygg og anlegg til egen privat bruk

For løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. hvor det fra starten er hensikten at den personlige næringsdrivende skal nytte gjenstanden mv. til egen privat bruk, skal de påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres etter hvert. Beregnet fortjeneste skal tas til inntekt og aktiveres etter reglene om uttak, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

2.3.4 Løsøregjenstander, bygg og anlegg til bruk som eget driftsmiddel

Verdien av egen og ansattes arbeidsinnsats ved arbeid på eget driftsmiddel er en skattepliktig fordel som skal inntektsføres og aktiveres, se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Etter langvarig ligningspraksis kan det godtas at slikt arbeid på avskrivbart driftsmiddel innen landbruket ikke blir inntektsført og aktivert. For løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. som den næringsdrivende skal nytte som driftsmiddel i egen virksomhet, skal de påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. Der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre skal da inntektsbeskattes og aktiveres. Se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248. For innehaver av enkelpersonforetak skal innehaverens egenutførte arbeidsinnsats på driftsmidlet i slike tilfeller verdsettes til omsetningsverdi. For ansatte vil fortjenesteelementet knyttet til arbeidsinnsatsen på driftsmidlet utgjøre differansen mellom omsetningsverdien av arbeidet og de faktiske lønnskostnader.

Om renter til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, se sktl. § 6-40 åttende ledd og emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3.

3 Arbeider for fremmed regning

3.1 Generelt

Arbeider for fremmed regning er utføring av arbeid etter oppdrag fra andre eller fremstilling av formuesobjekter, herunder bygg og anlegg, hvor oppdragsgiveren blir eier av formuesobjektet etter hvert som oppdraget utføres.

Ved tilvirkningssalg vil tidspunktet for eiendomsrettens overgang følge av en fortolkning av avtalen, med mindre partene i praksis har fraveket avtalens bestemmelser.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.2 Formue

Formuesverdien av arbeider for fremmed regning settes til den del av vederlaget som er innvunnet, men ikke mottatt, ved årsskiftet. Dette vil være en formuesskattepliktig fordring for tilvirker, jf. sktl. § 4-15. Fordringen inkluderer fortjenesteelementet.

3.3 Inntekt

3.3.1 Tilvirkningskontrakt, hovedregel

Arbeid for fremmed regning i forbindelse med en tilvirkningskontrakt, se ovenfor, er å anse som en tjenesteyting for oppdragstakeren. I tillegg kan det foreligge salg av materialer mv. som innføyes i den gjenstanden som tilvirkes. Kostnader som gjelder oppfylling av en tilvirkningskontrakt for fremmed regning, fradragsføres løpende, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Verdien av en ikke fullført tilvirkningskontrakt, reduserer den tidligere fradragsføringen ved at beløpet inntektsføres og balanseføres som arbeider under utførelse ved årets utgang, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, jf. annet ledd bokstav a. Dette gjelder uavhengig av hvordan skattyter har behandlet inntektene i regnskapet og uavhengig av om tilvirkeren har mottatt delbetaling.

Utføres arbeidet til fast pris, skal verdien av arbeid under utførelse settes til tilvirkningsverdien, etter tilsvarende regler som for varelager, se sktl. § 14-5 tredje ledd og emnet «Varebeholdning». Oppgjør med inntektsføring av fortjenesten i forhold til avtalt vederlag, foretas når kontrakten er fullført. Langsiktig tilvirkningskontrakt kan være delt opp i flere selvstendige delkontrakter. I slike tilfeller må det foretas et skattemessig oppgjør med inntektsføring av fortjenesten ved fullføring av hver enkelt delkontrakt.

Om inntektsføring i forbindelse med kontrakt om OPS-prosjekter (Offentlig-Privat Samarbeid), se FIN 4. september 2002 i Utv. 2002/1298.

Om særregler for visse kunstnere, se emnet «Kunstnere», pkt. 5.

3.3.2 Arbeid etter regning

Utføres arbeidet etter regning, har oppdragstakeren normalt krav på oppgjør for det arbeid som er utført til enhver tid (løpende avregning). Verdien av utført, ikke-fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, omfatter også fortjeneste. Inntektsføring skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes opp. Utført, men ikke fakturert arbeid og innføyde materialer mv. ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt inntektsføres med en tilsvarende andel av salgsvederlaget.

3.3.3 Tjenesteyting når det ikke skjer tilvirkning av gjenstander, hovedregel

Tjenesteytinger utføres hovedsakelig på fastpris eller regningsbasis.

Kostnader skal føres til fradrag det år de pådras, uavhengig av når betaling finner sted. Slik tidfesting skal foretas for tjenesteytende virksomheter uavhengig av om tjenesten gjelder enkeltstående eller faste oppdrag. Eksempelvis skal revisjonstjenester, advokattjenester, rådgivende ingeniørtjenester o.l. følge disse regler.

Når tjenesteytingen ikke gjelder en tilvirkningskontrakt, vil det normalt foreligge krav på full avregning av vederlag for de tjenester som er ytet eller det arbeidet som er utført til enhver tid. Inntektsføring av vederlag skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes opp. Utført, men ikke fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt inntektsføres med en tilsvarende andel av salgsvederlaget.

3.3.4 Vederlaget er avhengig av resultat av arbeidet

Utsatt inntektsføring, helt eller delvis, kan unntaksvis innrømmes. Skattyter må i så fall kunne godtgjøre at vederlaget (eventuelt fortjenesteelementet) for det enkelte tjenesteoppdrag helt eller delvis, er avhengig av arbeidets utfall eller fullførelse. Se Ot.prp. nr. 19 (1994-95). Derimot vil oppdragsgiverens manglende betalingsevne ikke kunne føre til utsatt inntektsføring, men vil kunne føre til fradrag som tap på utestående fordringer, se emnet «Fordringer».

Har skattyteren først krav på vederlag når oppdraget er fullført, eller oppnår avtalt resultat (no cure, no pay), skal inntektsføringen først foretas når oppdraget er utført eller resultat oppnådd. Dette vil typisk gjelde salgsoppdrag hvor vederlaget er avhengig

av at salg oppnås, f.eks. eiendomsmeglers krav på provisjon ved oppnådd salg av eiendom eller agenturforretnings krav på provisjon for varesalg mv. Godtgjørelse til dekning av kostnader som oppdragstaker har krav på å få dekket av oppdragsgiver uavhengig av oppnådd resultat, f.eks. eiendomsmeglers kostnader til annonser, takster o.l. skal likevel tidfestes i kostnadsåret, selv om krav på provisjon ikke foreligger ved årets utgang.

4 Garantiansvar/reklamasjonsansvar

Det er ikke adgang til å utsette inntektsføringen i forhold til det fulle vederlaget pga. garantiansvar/reklamasjonsansvar for det utførte arbeidet eller tjenesten, jf. sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder selv om oppdragsgiver holder igjen en del av vederlaget til dekning av slike arbeider. Det kan heller ikke gis fradrag for avsetning til dekning av eventuelle fremtidige kostnader til å gjennomføre garantiarbeid/reklamasjonsarbeid. Dette gjelder selv om det er erkjent at det skal foretas garantiarbeid. Korreksjon for eventuell reduksjon i vederlag på grunn av feil eller mangler i leveransen, kan først foretas når reduksjonen i vederlaget er endelig, f.eks. ved avtale eller rettskraftig dom.

Om behandling av garantiarbeider/reklamasjonsarbeider, se emnet «Garanti- og reklamasjonskostnader».

Virksomhet – omdanning/skifte av eierform

– *Sktl. § 10-48, § 11-20.*
– *FSFIN § 11-20.*

1 Generelt

Med skifte av eierform menes en privatrettslig eller selskapsrettslig omdanning eller omorganisering av en virksomhet. De mest vanlige former for omdanninger er

– fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, ved opptak av ny ansvarlig deltaker, eller
– fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap

Omdanning kan også skje motsatt vei; fra selskap til enkeltpersonforetak eller fra aksjeselskap til deltakerlignet selskap.

Videre kan andre selskaper og innretninger omdannes til aksjeselskap eller deltakerlignet selskap og omvendt.

Ved et skifte av eierform skjer en hel eller delvis overføring av eiendeler og gjeld til et nystiftet selskap mot vederlag til eierne, enten i form av kontantutløsning eller i form av bytte av eierandel i det gamle selskapet/foretaket til eierandel i det nye selskapet.

I pkt. 2 behandles alle former for omdanning/omorganisering. For omdanning/omorganisering av visse selskapsformer til/fra andre selskapsformer, er det gitt gunstigere skatteregler, se pkt. 3.

2 Hovedregel

2.1 Omdanninger som anses som realisasjon

Hovedregelen er at all omdanning fra en eierform/selskapsform til en annen innebærer en realisasjon av eiendeler i det foretak som omdannes. Det må bl.a. foretas et gevinst-/tapsoppgjør for alle eiendeler knyttet til den virksomhet som omdannes og som er eid av det foretak som endrer form. Dette gjelder bl.a. omdanning av enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap eller aksjeselskap, omdanning av ansvarlig selskap til enkeltpersonforetak eller aksjeselskap, omdanning fra samvirkeforetak (SA) til aksjeselskap, omdanning av aksjeselskap til enkeltpersonforetak, samvirkeforetak (SA) eller deltakerlignet selskap. Er det et selskap som omdannes, vil dette selskapet anses som oppløst. Tilsvarende vil det innebære realisasjon dersom et utenlandsk foretaks virksomhet drevet

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

gjennom fast driftssted (filial) i Norge, overføres til et aksjeselskap hjemmehørende i Norge.

Fra hvilket tidspunkt omdanningen skal gis virkning, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment» og emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon».

Om skattefri omdanning når omdanningen anses som en realisasjon, se pkt. 3.

2.2 Omdanninger som ikke anses som realisasjon

2.2.1 Overgang fra BA til AS/ASA

Et selskap med begrenset ansvar (BA-selskap) anses som et aksjeselskap selskapsrettslig, med mindre det er omfattet av særlovgivning, se asl. § 1-1. En omregistrering med nødvendig tilpasning til aksjeloven for slike selskaper anses normalt ikke som en realisasjon, se Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 11.5.

2.2.2 Uregistrert andelslag/samvirkeforetak

Et andelslag med økonomisk virksomhet som ikke er registrert som samvirkeforetak, anses som et uregistrert aksjeselskap etter aksjelovens definisjon, jf. aksjeloven § 1-1 annet ledd. Andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak og som heller ikke drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper, lignes etter reglene for aksjeselskaper, se sktl. § 10-1 første ledd, jf. § 2-2 første ledd bokstav e. Om ligning av registrerte og uregistrerte samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak».

Andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak, kan omdannes til aksjeselskap ved at selskapet stiftes som aksjeselskap og vedtektene tilpasses aksjelovens eller allmennaksjelovens krav. Når omdanningen skjer innenfor gjeldende selskapsrettslige regler, innebærer dette i seg selv ingen realisasjon for foretaket eller andelseierne.

For at omdanningen ikke skal anses som realisasjon, må følgende vilkår være oppfylt

- eiendeler, rettigheter og forpliktelser i samvirkeforetaket/andelslaget må overføres i sin helhet til aksjeselskapet
- samvirkeforetaket/andelslaget må oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen
- aksjeselskapet må stiftes med en aksjekapital som svarer til innskutt andelskapital i samvirkeforetaket/andelslaget
- samvirkeforetakets/andelslagets skattemessige verdier må videreføres i aksjeselskapet
- andelseiernes skattemessige verdier må videreføres på aksjene
- det må være full kontinuitet på eiersiden
- omdanningen må gjennomføres innenfor rammen av gjeldende selskapsrettslige regler.

Se FIN 25. mars 1993 i Utv. 1993/500, FIN 9. januar 1998 i Utv. 1998/1395 og FIN 22. juni 1999 i Utv. 1999/1329, samt BFU 94/2004, BFU 100/2004, BFU 19/2010 og BFU 22/2012. Det kan ikke oppstilles krav om positiv skattemessig egenkapital i det nystiftede selskapet.

2.2.3 Endring av ansvarsform for deltakerlignet selskap

Endring av ansvarsform i et deltakerlignet selskap fra en ansvarsform til en annen (ANS/DA), uten annen endring av eierforholdet, anses ikke som en realisasjon og medfører ikke skattemessige konsekvenser, se FIN 18. januar 1993 i Utv. 1993/490.

2.2.4 Endring av selskapsform for deltakerlignet selskap

Ved omdanning fra en type deltakerlignet selskap til en annen, f.eks. fra ANS/DA til KS eller indre selskap (IS) eller omvendt, endres både ansvars- og selskapsformen. Dette forutsetter en oppløsning av det omdannede selskap og stiftelse av et nytt selskap. FIN har i en uttalelse 18. april 1996 i 1996/817 lagt til grunn at et KS kan omdannes til et ANS uten beskatning etter ulovfestet rett, hvis deltakerne ikke ønsker å behandle omdanningen som en realisasjon. Også omdanning fra indre selskap (IS) til ansvarlig selskap kan skje uten beskatning, se BFU 10/2013. Forutsetningen for skattefrihet er at omdanningen skjer med full kontinuitet på selskaps- og deltakernivå.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Omdanningen må skje i samsvar med prinsippene i FSFIN §§ 11-20 flg. så langt de passer.

2.2.5 Endring fra én type verdipapirfond til en annen
Endring av investeringsstrategi i et verdipapirfond, f. eks fra aksjefond til obligasjonsfond eller omvendt ved vedtektsendring anses ikke som realisasjon, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 1.2.

2.2.6 Omdanning fra AS til ASA og omvendt
Omdanning fra AS til ASA eller omvendt, etter asl./asal. § 15-1, anses ikke som realisasjon og medfører ingen skattemessige konsekvenser.

2.2.7 Omdanning fra ASA til SE-selskap
Omdanning fra ASA til SE-selskap etter SE-loven § 6 anses ikke som realisasjon og medfører ingen skattemessige konsekvenser. Se også emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 1.3.4.

2.3 Inntekt frem til realisasjonstidspunktet
Ved omdanninger som anses som realisasjon må det fastsettes en inntekt fra årets begynnelse frem til realisasjonstidspunktet.

2.4 Gevinst-/tapsberegning hvor det foreligger realisasjon
2.4.1 Vederlag
Hvor det foreligger realisasjon må samlet vederlag settes til reell omsetningsverdi, se FIN 2. oktober 1985 i Utv. 1985/565. Verdiene av aksjene/andelene i det nye selskapet skal regnes med i vederlaget.

2.4.2 Fordeling av vederlaget
Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den fordeling som skattyterne har foretatt av det totale vederlag på de enkelte eiendeler, jf. lignl. § 8-1. Skattyter kan ikke velge å overføre enkelte eiendeler til full omsetningsverdi mens andre overføres til lavere verdi.

2.4.3 Tap
Tap hos overdrager i forhold til ligningsmessig inngangsverdi på de enkelte eiendeler er bare fradragsberettiget dersom vederlaget for disse eiendelene er satt til reell omsetningsverdi. Tilsvarende gjelder for tap på positiv saldo.

3 Skattefri omdanning
3.1 Generelt
Skattefri omdanning kan foretas med hjemmel i sktl. § 11-20 eller etter samtykke fra FIN med hjemmel i sktl. § 11-22.

I følge sktl. § 11-22 kan det søkes Finansdepartementet om skattefritak ved realisasjon av eiendeler mv. som overføres til det omdannede selskapet, når realisasjonen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv. § 11-22 behandles ikke nærmere her. Praktiseringen av bestemmelsen har vært omtalt hvert år av FIN i Prop. 1 LS (tidligere Ot. prp. nr. 1), senest Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 19.4. Fra og med saker avgjort i 2014 vil slik redegjørelse kun bli gitt på Finansdepartementets hjemmeside, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 19.5.

Finansdepartementet har gitt forskrift til sktl. § 11-20 om at bestemte selskap eller foretak, på visse vilkår, kan omdannes skattefritt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Med omdanning menes i følge FSFIN § 11-20-1 første ledd endring av et selskaps eller foretaks juridiske form, der all virksomhet og det vesentligste av tilhørende eiendeler og gjeld i selskap eller foretak overføres til et nystiftet selskap som har en annen juridisk form.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Hvis vilkårene for skattefri omdanning er oppfylt, skal det ikke foretas noen realisasjonsbeskatning ved overføringen av eiendeler og rettigheter til det overtakende selskap. Ved omdanning fra en selskapsform til en annen, skal det heller ikke foretas realisasjonsbeskatning av selskapsandeler som byttes om i aksjer. Medfører omdannelsen at det oppstår skatteplikt etter andre bestemmelser, f.eks. etter sktl. § 9-14 fordi eiendelen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, skal det på vanlig måte foretas beskatning etter disse bestemmelsene, se BFU 28/2014 (Et norsk indre selskap skulle omdannes til aksjeselskap etter reglene i sktl. § 11-20. En av deltakerne i selskapet var et utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, men skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3. Omdanningen ville føre til at skatteplikten til Norge etter sktl. § 2-3 opphørte og eiendelene ville bli tatt ut av Norge. Skattedirektoratet la til grunn at den skattefrie omdanningen ikke omfattet uttak av vederlagsaksjene ved opphør av skatteplikten etter sktl. § 2-3).

3.2 Foretak som omfattes

Følgende foretak kan etter FSFIN § 11-20-1 annet ledd omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten beskatning

- enkeltpersonforetak
- virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune
- interkommunalt selskap
- deltakerlignet selskap som omfattes av sktl. § 10-40 (herunder indre selskap, jf. FIN 20. januar 1997 i Utv. 1997/408)
- samvirkeforetak
- statsforetak
- norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e

Videre kan to eller flere enkeltpersonforetak omdannes skattefritt til deltakerlignet selskap som omfattes av sktl. § 11-40, se FSFIN § 11-20-1 tredje ledd. Ett enkeltpersonforetak kan omdannes til et deltakerlignet selskap ved at eieren av enkeltpersonforetaket overfører virksomheten til selskapet og nye deltakere skyter inn verdier i selskapet tilsvarende andelene som overtas. Alternativt kan eieren av enkeltpersonforetaket overføre virksomheten til selskapet for så umiddelbart å overføre eierandeler til en eller flere andre deltakere. Overføringen av andelene anses som en skattepliktig realisasjon. Se nærmere om nyetablering «Deltakerlignet selskap – nyetablering», pkt. 3.1. Sameie omfattes ikke av reglene ovenfor. Når et «sameie» driver virksomhet er det reelt sett et selskap, og kan omdannes skattefritt til aksjeselskap, se FIN 22. oktober 1997 i Utv. 1998/96.

Norskregistrert utenlandsk foretak som er skattepliktig etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se sktl. § 11-20 første ledd bokstav g jf. FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav g.

3.3 Ektefeller som driver felles virksomhet

I FSFIN § 10-48-1 er det regler om at ektefeller på nærmere bestemte vilkår skal anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. Det er også regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene. Se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.3.4. Overgang til deltakerlignet selskap innebærer som utgangspunkt en realisasjon, men ektefellene kan benytte reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap.

3.4 Omdanninger som ikke omfattes

Andre former for omdanning enn de som er nevnt ovenfor, kan ikke foretas etter disse reglene. Et aksjeselskap kan for eksempel ikke omdannes skattefritt til enkeltpersonforetak eller til deltakerlignet selskap etter disse reglene. Det samme gjelder omdanning av deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak. Omdanning etter disse reglene kan heller ikke foretas for andre selskapslignende former enn de som er nevnt overfor.

Dette gjelder for eksempel omdanning av sparebank eller gjensidig forsikringsselskap til aksjeselskap.

Det er ligningsmyndighetene som skal vurdere om vilkårene for skattefri omdanning er oppfylt.

3.5 Krav til foretaket som overføres

Bare foretak som driver virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», kan omdannes skattefritt, se FSFIN § 11-20-1 første ledd og § 11-20-2. Virksomhetskravet må være oppfylt på omdanningstidspunktet, dvs. når virksomheten overføres til det overtakende selskap. Virksomheten må således ikke være nedlagt eller på annen måte opphørt på tidspunktet for omdanningen. Det er ikke krav om at virksomheten er påbegynt 1. januar i omdanningsåret. Det er ikke noe krav at eier(ne) personlig deltar i driften av det foretak som skal omdannes.

Forvaltning av andeler i ansvarlige selskap eller kommandittselskap, anses ikke å fylle vilkårene for å kunne foreta skattefri omdanning, se FINs kommentarer i Utv. 1991/419 flg.

3.6 Krav til det mottakende selskapet

3.6.1 Formelle krav

Overføring må skje til et selskap som er lovlig stiftet i samsvar med reglene i aksjelovene eller selskapsloven. Selskapet må være nystiftet, jf. FSFIN § 11-20-1 første ledd, § 11-20-2 og § 11-20-3. For at et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal anses som nystiftet, må det ikke ha vært drevet aktivitet i selskapet før omdanningen gjennomføres, utover det å motta renter av kapitalen.

Overføringen gjennomføres ved at igangværende virksomhet med eiendeler og eventuell gjeld

- overføres til hel eller delvis dekning av aksjekapitalen (apportinnskudd) i det nystiftede selskapet, eller
- virksomheten med eiendeler og ev. gjeld overføres til et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet med kontantinnskudd.

Skjer overføringen til et selskap som er nystiftet med kontantinnskudd og omdanningen skjer med virkning fra 1. januar i omdanningsåret, tillates det at deler av aktiviteten i den omdannede virksomheten overføres til selskapet fra begynnelsen av året, selv om den formelle overføringen av eiendeler og forpliktelser skjer noe senere.

3.6.2 Selskapets kontorsted

Det mottakende selskapet må være hjemmehørende i Norge. Det behøver ikke være hjemmehørende i samme kommune som det tidligere enkeltpersonforetak eller selskap.

3.6.3 Eierforhold/stemmerett

Ved omdanning av enkeltpersonforetak må den tidligere personlige eier av enkeltpersonforetaket tegne aksjer i selskapet tilsvarende verdien av aksjeinnskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmeretter, se FSFIN § 11-20-3 første og annet ledd og 11-20-8 første ledd.

Ved omdanning av annen virksomhet enn enkeltpersonforetak, må omdanningen ikke medføre noen forskyvning av eierinteressene i selskapet. Aksjekapital og stemmeretter må fordeles i samsvar med hver enkelt deltakers eierandel eller tilsvarende rettigheter før overføringen, se FSFIN § 11-20-3 annet ledd annet punktum og § 11-20-8 annet ledd.

Ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap godtas det at aksjene som det deltakerlignede selskapet eventuelt erverver ved overdragelse av virksomheten til aksjeselskapet, eies av det deltakerlignede selskap i en interimsperiode inntil det deltakerlignede selskap er selskapsrettslig avviklet og aksjene i det nye aksjeselskapet kan overføres til deltakerne, se FIN 17. oktober 2007 i Utv. 2007/1576 (omdanning fra KS til AS). Om omdanning fra IS til AS, se BFU 3/2014.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ved omdanning av samvirkeforetak til aksjeselskap skal fordelingen av aksjene skje i samsvar med medlemmenes omsetning med foretaket, se samvirkelova § 147 tredje ledd jf. § 135 femte ledd annet og tredje punktum. Kravet til eierkontinuitet i FSFIN § 11-20-8 annet ledd anses å foreligge så fremt aksjene fordeles i samsvar med disse bestemmelsene. Se også uttalelse fra Justisdepartementet av 23. desember 2013.

3.6.4 Fordring på aksjonær/deltaker(ne)

Selskapet må ikke ved omdanningen ha eller etablere fordring mot eierne av det omdannede foretak i strid med asl./asal. § 8-10.

3.6.5 Aksjekapitalens/selskapskapitalens størrelse

Aksjekapitalens pålydende i det nye selskapet må ikke settes høyere enn den laveste av følgende nettoverdier, se FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd

– skattemessig egenkapital, basert på de skattemessige inngangsverdier for overførte eiendeler, eventuelle kontantinnskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo redusert med negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto, betinget avsatte gevinster mv., redusert med de overtatte gjeldsforpliktelser, (overtatt underskudd til fremføring skal ikke påvirke den skattemessige egenkapital, se FIN i Utv. 2000/1458), eller
– reell egenkapital, dvs. omsetningsverdien av eiendelene, redusert med de overtatte gjeldsforpliktelser

Overstiger reell egenkapital den skattemessige egenkapital, kan differansen ikke tilføres nominell aksjekapital, men behandles som overkurs. Se FIN 29. juli 1999 i Utv. 2000/1458.

Aksjekapitalen i private aksjeselskap (AS) må være på minst kr 30 000. I allmennaksjeselskap (ASA) må aksjekapitalen være på minst kr 1 000 000, jf. asl./asal. § 3-1 første ledd.

Minimumskravet til egenkapital må være oppfylt både etter ligningsmessige og virkelige verdier på omdanningstidspunktet/stiftelsestidspunktet, se FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd siste punktum.

3.6.6 Overgang til selskapsligning/deltakerligning

Skattefri overgang til selskapsligning/deltakerligning kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår, jf. FSFIN § 11-20-4.

Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsligning/deltakerligning gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år. Tilsvarende gjelder ved omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap, jf. FSFIN § 11-20-4 annet ledd. Forutsetningen er at det utarbeides næringsoppgave for selskapet fra 1. januar i omdanningsåret som inneholder inntektene og kostnadene vedrørende den overtatte virksomheten for hele inntektsåret. Eiendeler og gjeld settes til verdien per 1. januar i omdanningsåret. Eiendeler og gjeld per 1. januar i omdanningsåret og som omfattes av omdanningen, skal føres i næringsoppgaven selv om de ikke er i behold ved stiftelsen av selskapet. Dersom det utbetales lønn er det et vilkår for aksjeselskap at selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest fra 1. juli samme år. Det samme gjelder for eventuell lønn til kommandittist i nystiftet kommandittselskap.

Uttak av kontanter som knytter seg til opptjent overskudd i et enkeltpersonforetak fra før virkningstidspunktet for selskapsligning (1. januar i omdanningsåret) anses ikke som utbytte, men som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital fra det nye aksjeselskapet. Dette forutsetter at tidligere opptjent overskudd er overført til selskapet ved omdanningen. Uttak av opptjent overskudd i perioden mellom virkningstidspunkt for selskapsligning og selskapsrettslig omdanningstidspunkt skal behandles som utdeling av skatterettslig utbytte fra aksjeselskapet dersom utdelingen ikke er behandlet som lønn.

Ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap vil det være kontinuitet med hensyn til innbetalt kapital før og etter omdanningen. Utdeling før omdanningstidspunktet av overskudd som er opptjent i det deltakerlignede selskap før

virkningstidspunktet for selskapsligning, skal behandles som utbytte eller lønn og ikke som utdeling fra det deltakerlignede selskap. Tilsvarende gjelder for utdeling av overskudd som er opptjent i det deltakerlignede selskap i perioden mellom virkningstidspunkt for selskapsligning og selskapsrettslig omdanningstidspunkt.

Er selskapet stiftet etter 1. juli i inntektsåret kan det ikke foretas selskapsligning i vedkommende år hvis skattefri omdanning påberopes. Ved skattefri omdanning kan selskapsligningen først starte 1. januar året etter. Skattepliktig inntekt som oppebæres av aksjeselskapet i omdanningsåret skal i slike tilfeller lignes hos eieren/deltakerne i det opprinnelige foretaket. Regnskapsmessig forutsettes det at inntekt som er innvunnet etter omdanningen vil være regnskapsført i aksjeselskapet. Den inntekten som er opptjent før stiftelsen av aksjeselskapet, vil regnskapsmessig bli tilordnet det opprinnelige foretaket og vil bli skattlagt på vanlig måte.

For den inntekten som regnskapsmessig skal tilordnes aksjeselskapet vil ligningen kunne gjennomføres ved at et beløp tilsvarende netto inntekt fra virksomheten som er bokført i aksjeselskapet overføres til den personlige næringsdrivende. Dette beløpet kostnadsføres i aksjeselskapet. Denne inntekten vil dermed bli ansett som virksomhetsinntekt for den personlige næringsdrivende, sammen med den inntekten som gjelder tiden før omdanningen. Se også FIN 18. november 2005 i Utv. 2005/1395.

3.6.7 Tidspunkt for start av selskapsligning/deltakerligning – avvikende regnskapsår

Hvis foretaket som skal omdannes har avvikende regnskapsår, må overgangen til selskapsligning skje ved starten av selskapets regnskapsår, jf. BFU 40/2007.

Selskapet må være stiftet og melding sendt til Foretaksregisteret senest seks måneder etter oppstarten av selskapets regnskapsår, for at selskapsligning skal kunne gjennomføres fra begynnelsen av dette regnskapsåret.

Ved endring av selskapsform i deltakerlignet selskap til indre selskap (IS) vil det ikke være aktuelt med noen registrering i Foretaksregisteret av det indre selskap. Det vil da være tilstrekkelig at selskapsavtalen er inngått før 1. juli samt at oppløsningsmelding for det omdannede selskap er sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, se BFU 10/2013.

For selskap med avvikende regnskapsår må selskapet ha foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest seks måneder etter oppstarten av selskapets regnskapsår. Åpningsbalansen i selskap med avvikende regnskapsår settes til verdien ved starten på selskapets regnskapsår i omdanningsåret av de eiendelene som overføres til selskapet.

Er selskapet stiftet senere enn seks måneder etter det avvikende regnskapsåret starter, kan selskapsligning først begynne ved starten av det neste avvikende regnskapsåret dersom skattefri omdanning påberopes. Om tilordning og beskatning av selskapets inntekt i omdanningsåret, se pkt. 3.6.6.

3.7 Overføring av aktivitet, driftsmidler og forpliktelser fra annet enn enkeltpersonforetak

Ved omdanning av annet foretak enn enkeltpersonforetak må aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomhet som omdannes, i det vesentlige overføres til selskapet, jf. FSFIN § 11-20-5 første ledd. Rettigheter, eiendeler og forpliktelser som ikke kan overdras i uendret form fordi en kreditor, rettighetshaver eller kontraktspart motsetter seg dette, kreves ikke overført, så lenge det vesentligste av virksomheten blir overdratt, jf. Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 11.5. Også andre forhold kan tilsi at eiendeler og forpliktelser mv. ikke blir overført til selskapet. Se FIN 14. januar 2014.

3.8 Overføring av virksomhet og eiendeler fra enkeltpersonforetak

3.8.1 Hovedregel

Ved omdanning av enkeltpersonforetak er hovedregelen at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i det foretaket som omdannes i det vesentlige må overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-5 første ledd. Hvis det foreligger én virksomhet kan denne som

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

hovedregel ikke splittes opp og omdannes til flere selskaper. Dette gjelder både omløpsmidler og anleggsmidler, og så vel materielle som immaterielle driftsmidler. Om unntak, se nedenfor.

Eiendeler som ikke er anskaffet som ledd i virksomheten eller er brukt i den, kan som hovedregel ikke overføres skattefritt.

Driver en skattyter flere atskilte virksomheter i et enkeltpersonforetak, kan han velge mellom å omdanne en eller flere av virksomhetene og beholde resten i personlig eie. Skal flere atskilte virksomheter omdannes, kan han velge mellom å omdanne alle virksomhetene til ett selskap eller omdanne hver virksomhet til egne selskaper.

3.8.2 Fast eiendom

Fast eiendom som er eiendel i den overførte virksomheten, kreves ikke overført ved omdanningen, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder selv om driften av eiendommen isolert sett er så omfattende at driften anses som en egen virksomhet.

Dersom eiendommen likevel overføres, må dette gjelde hele eiendommen, eventuelt hele næringsseksjonen(e) av seksjonert bygg.

Er det flere faste eiendommer som anses som driftsmiddel i virksomheten, kan skattyteren velge å overføre noen eiendommer til aksjeselskapet og la de øvrige bli værende i personlig eie. Forutsetningen er at driften av de eiendommer som overføres vil inngå i en aktivitet som anses som virksomhet.

Ikke-seksjonert egen bolig i avskrivbart bygg skal overføres når bygget overføres. Dette gjelder til tross for at den ikke-seksjonerte bolig er skilt ut av saldoen. Tidligere egen bolig må tilføres saldoen.

Fast eiendom eller seksjon i bygning som hovedsakelig er brukt privat av eieren av personlig drevet virksomhet, f.eks. til bolig, fritidseiendom o.l., kan likevel ikke overføres i forbindelse med omdanningen, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav c. Se nærmere om dette i pkt. 3.8.5.

Fast eiendom som ikke overføres til det nye selskapet, kan beholdes i personlig eie eller sameie. Er eventuell utleie av eiendommen til selskapet og/eller andre å anse som egen virksomhet, kan eiendommen overføres skattefritt til et annet nystiftet selskap under forutsetning av at vilkårene for øvrig er oppfylt, se FSFIN § 11-20-5 fjerde leddbokstav a annet og tredje punktum.

3.8.3 Andel i selskap

Enkeltstående andeler i selskap som deltakerlignes kan ikke alene omdannes skattefritt til en annen selskapstype. Selskapsandeler som nevnt i sktl. 2-2 annet ledd, kan bare overføres sammen med aktiv annen virksomhet, se FSFIN § 11-20-5 annet ledd. Forvaltning av andeler i selskap, herunder kommandittselskap, er ikke å anse som annen virksomhet i denne forbindelse.

Eier(ne) kan la være å overføre slike andeler sammen med virksomheten.

3.8.4 Finansielle eiendeler

Finansielle eiendeler eid i eller utenfor virksomhet kan eieren fritt velge å overføre til det nye selskapet, eller la være, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav b. Kundefordringer tilknyttet den omdannede virksomheten må likevel overføres til det nye selskapet. Dette vil også gjelde bonusfond i pelsdyrnæringen.

3.8.5 Eiendeler brukt privat

Eiendeler hovedsakelig bestemt for privat bruk av eieren av personlig drevet virksomhet, eller som faktisk er brukt slik av ham, kan ikke overføres til det nye selskapet ved den skattefrie omdanningen, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav c. Dette vil f.eks. gjelde enebolig og fritidseiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, boligseksjon i bygning, bil som ikke er yrkesbil og fritidsbåt.

3.8.6 Forpliktelser utenom pengegjeld

Forpliktelser utenom pengegjeld må overføres til det nye selskapet ved skattefri omdanning, se FSFIN § 11-20-5. Dette vil f.eks. gjelde kontraktsforpliktelser til å levere varer/gjøre ferdig arbeid mv.

Eier(ne) kan etablere krav på selskapet i forbindelse med omdanningen.

3.8.7 Pengegjeld

Det er ikke stilt krav om at gjeldsposter (pengegjeld), herunder gjeld i fremmed valuta, skal overføres til det nye selskapet ved skattefri omdanning, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav d. Eieren står fritt i å overføre hele eller deler av gjelden. For aksjeselskap må det ikke overføres mer gjeld enn at aksjelovenes krav til minimum aksjekapital oppfylles, jf. asl./asal. § 3-1 første ledd.

3.8.8 Særlig om fiskeritillatelser

Fiskeritillatelser anses som immaterielle driftsmidler, men kan ikke overføres direkte fra en innehaver til en annen. Den tidligere eier må oppgi fiskeritillatelsen, og ny tillatelse må tildeles den nye eieren av fiskebåten, se nærmere emnet «Fiske», pkt. 8.11. Inngår fartøyet i omdanningen og fiskeritillatelsen både før og etter omdanningen er knyttet til fartøyet, anses også fiskeritillatelsen for å være omfattet av omdanningen, se BFU 5/2013.

3.9 Overføring av skatteposisjoner i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak

3.9.1 Generelt

Det overtakende selskap må videreføre uendret de skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Dette gjelder både for materielle og immaterielle eiendeler, herunder avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap, se FSFIN § 11-20-6 første ledd.

3.9.2 Opptjente inntekter og pådratte kostnader

Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragsførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den virksomheten som overføres.

3.9.3 Positiv saldo

Aksjeselskapet/det deltakerlignede selskapet må per 1. januar i omdanningsåret opprette de samme saldoene som det omdannede enkeltpersonforetaket/selskapet hadde, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

3.9.4 Gevinst- og tapskonto

Gevinst- og tapskonto i det omdannede enkeltpersonforetak/selskap skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

3.9.5 Negativ saldo

Negativ saldo i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

3.9.6 Tom positiv saldo

Tom positiv saldo i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

3.9.7 Varer

Inngangsverdi for varelager per 1. januar settes til varelagerets skattemessige verdi på eier(ne)s hånd per 31. desember i året før omdanningsåret, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum. Se emnet «Varebeholdning».

3.9.8 Betinget avsatt gevinst

Betinget avsatt gevinst oppstått ved ufrivillig realisasjon av driftsmidler i den overførte virksomheten skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

3.9.9 Underskudd

Tidligere års underskudd i det foretak som omdannes, er i enkeltpersonforetak tilordnet innehaver og i deltakerlignet selskap tilordnet deltaker personlig.

Underskuddet skal overføres til fremføring hos aksjeselskapet, men bare i den utstrekning underskuddet er oppstått i den omdannede virksomheten/selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 tredje ledd annet punktum.

Om deling av underskudd, se FIN 28. juni 1987 i Utv. 1987/663. Det er ikke anledning til å velge å tilbakeføre underskudd i den omdannede virksomheten etter sktl. § 14-7 ved skattefri omdanning. Se for øvrig emnet «Underskudd».

3.9.10 Oppregulering av inngangsverdi for eiendeler som tilhører deltakerlignet selskap

Deltaker som etter overgangsreglene i FSFIN § 10-44-1 første ledd hadde rett til oppregulering frem til 31. desember 1991 av inngangsverdi på eiendel som tilhører selskapet, ville hatt rett til å kreve fradrag for differansen mellom sin andel av den oppregulerte verdi og sin skattemessig bokførte verdi på eiendelen per 31. desember 1991 hvis det deltakerlignede selskapet hadde realisert eiendelen. Denne retten vil, ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, overføres til aksjeselskapet, jf. FIN 10. november 1994 i Utv. 1994/1437.

3.10 Inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer i det overtakende selskap

Om inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjene i det overtakende selskap, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.18. Hvis det overdragende selskap ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eiendelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd siste punktum.

3.11 Innbetalt aksjekapital og overkurs

Om innbetalt aksjekapital og overkurs etter skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 8.4.7.

3.12 Ubenyttet skjerming

Ved omdanning fra samvirkeforetak og deltakerlignet selskap til aksjeselskap, skal ubenyttet skjerming som knytter seg til andelene, videreføres på aksjene i det overtakende selskap.

3.13 Skatteplikt for annet vederlag enn aksjer og andeler

Skattefritaket for omdanning omfatter ikke annet vederlag til eiere eller rettighetshavere i det overdragende selskapet enn aksjer og andeler i det overtakende selskapet, jf. FSFIN § 11-20-9.

3.14 Avvikling av overdragende selskap

Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskap så langt som mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, se FSFIN § 11-20-10.

Ved omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap til aksjeselskap etter FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav g, er det tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere selvangivelsen, jf. FSFIN § 11-20-10 annet punktum.

Kan endelig oppløsning først skje etter at kreditorfrist er utløpt, må oppløsningen registreres i Foretaksregisteret innen rimelig tid etter utløpet av fristen, jf. BFU 10/2013.

3.15 Vedlegg til selvangivelsen

Det nye selskapet må vedlegge selvangivelsen/selskapsoppgaven for omdanningsåret
- spesifisert oppgave over eiendeler, deres alder og tilstand, og over forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-5 tredje ledd
- erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn omsetningsverdier, jf. FSFIN § 11-20-3 tredje ledd
- dokumentasjon for at selskapet er meldt til Foretaksregisteret i Brønnøysund innen fristen, jf. FSFIN § 11-20-4

3.16 Opphør av virksomhet

En skattefri omdanning til aksjeselskap anses som opphør av den omdannede virksomheten for de tidligere næringsdrivende. Om plikt til å oppløse det overdragende selskap, se pkt. 3.14.

3.17 Ansvaret for et aksjeselskaps skatter

De tidligere eiere er personlig solidarisk ansvarlig for de skatteforpliktelser som måtte oppstå hos aksjeselskapet som følge av at selskapet ikke oppfyller investeringsforpliktelsene vedrørende overførte avsetninger, jf. FSFIN § 11-20-11.

Virksomhet – opphør av virksomhet

– *Sktl. § 14-7.*

1 Generelt

Spørsmålet om en virksomhet har opphørt har betydning i forhold til reglene om
- avskrivning av driftsmidler
- fradrag for driftskostnader, vedlikehold mv. på driftsmidler
- adgangen til å tilbakeføre underskudd

Nedenfor behandles ikke opphør i forbindelse med likvidasjon av selskap, se emnene «Deltakerlignet selskap – oppløsning» og «Aksjeselskap mv. – allment»

Om opphør av skatteplikt til Norge, se pkt. 2.7 og emnene om utland.

Spørsmål i forbindelse med opphør av virksomhet kan være aktuelt ved ligning av enkeltpersonforetak, deltakerlignet selskap og selskap/innretning som er eget skattesubjekt.

2 Hva regnes som opphør

2.1 Generelt

Hvorvidt skattyter har opphørt med en virksomhet beror på en helhetsvurdering hvor det bl.a. tas hensyn til aktivitetsnivået, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt, tatt ut, overført til annen virksomhet osv. Det anses ikke som opphør av virksomhet at skattyteren slutter å delta aktivt i driften, dersom han fortsatt er eier eller deltaker i virksomheten.

Driver skattyter flere virksomheter, gjelder reglene om opphør for den enkelte virksomheten. Det er derfor uten betydning om skattyter fortsetter med annen virksomhet. I noen tilfeller kan det være lett å avgjøre om det er to atskilte virksomheter, f.eks. når en tannlege også driver jordbruk. I andre tilfeller vil det være vanskeligere, f.eks. når skattyteren leier ut flere eiendommer. Slutter skattyteren med å drive f.eks. handel i egen forretningseiendom, men beholder eiendommen og leier ut lokalene, vil dette anses som opphør av handelsnæringen. Dette gjelder også om forretningseiendommen var driftsmiddel i handelsnæringen. Hvorvidt utleie av forretningseiendommen skal anses som virksomhet, må vurderes konkret. Generelt om når det foreligger én eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7.

Når skattyter driver en virksomhet ut året i år 1, og ikke driver virksomhet i år 2, anses virksomheten opphørt i år 1.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.2 Realisasjon av del av virksomhet

Ved realisasjon av del av virksomhet anses ikke virksomheten som opphørt når skattyter
- fortsatt driver videre den gjenværende del av virksomheten som enkeltpersonforetak, eller
- overfører del av virksomheten til et deltakerlignet selskap hvor han selv er deltaker

2.3 Driftsomlegging

Hvorvidt en omlegging av driften er så omfattende at den tidligere virksomheten må anses som opphørt, må vurderes konkret.

2.4 Bortleie av driftsmidler mv.

Hvor skattyter leier bort driftsmidlene i en virksomhet til en annen som skal drive virksomhet, vil dette normalt anses som opphør av virksomheten for bortleieren. For eksempel kan drift av jordbruk anses opphørt når hele jordbrukseiendommen, og eventuelle driftsmidler bortforpaktes. Jordbruksvirksomheten skifter normalt karakter til utleie fra det tidspunkt forpakteren overtar driften. Er aktiviteten med utleien særlig omfattende, hvor besetning, maskiner og øvrige driftsmidler inngår i bortforpaktningen, kan utleien i seg selv etter omstendighetene anses som ny virksomhet.

2.5 Flytting av virksomhet

Flytting av virksomhet fra et lokale til et annet anses som hovedregel ikke som opphør av virksomhet. Se for øvrig LRD 18. november 1972 (Frostating) i Utv. 1972/657 og URD 12. januar 1978 (Halden byrett) i Utv. 1978/48.

2.6 Nedtrapping/avvikling av virksomhet

I utgangspunktet anses ikke en virksomhet som opphørt mens den er under avvikling. Det må aksepteres en rimelig avviklingsperiode. Det må vurderes konkret om den aktivitet som fortsetter etter at virksomheten er besluttet avviklet, er et ledd i avviklingsprosessen eller om den tidligere virksomheten skal anses avviklet og en annen virksomhet/aktivitet er satt i gang.

Se HRD i Utv. 2007/29 (Rt. 2006/1649) (Grenseveien 10 AS). (Retten kom til at det fortsatt forelå virksomhet etter at et engrosfirma overdro engrosvirksomheten og beholdt en spesialtilpasset driftsbygning og en tomt. Driftsbygningen ble leid ut til kjøper av virksomheten inntil den ble solgt to og et halvt år senere. Retten anså salget av den opprinnelige virksomheten å ha skjedd i to etapper.)

Se HRD i Utv. 2003/497 (Rt. 2003/293) (Skålevik Eiendomsselskap AS). (Retten kom til at selskap som drev utleie av eiendommer ikke hadde opphørt med næringen i forhold til den tidligere regelen om at fremførbart underskudd falt bort ved opphør av virksomhet. Dette gjaldt selv om selskapet en periode ikke hadde disponert eiendommer for utleie.)

Se LRD 17. juni 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1161 (Comuniq AS).(Retten uttaler at virksomhetsbegrepet også omfatter aktiviteter som kan sees på som forutsetninger for hovedvirksomheten uten at de er en direkte del av denne, slik som å skaffe virksomheten nødvendige rammevilkår. Dette var tilfelle for Comuniq, som hadde arbeidet for at virksomheten fortsatt kunne drives videre i flere år. Siden det ikke var tale om illojale skattemessige disposisjoner stilles små krav aktivitetsmessig for at virksomheten er i behold. Virksomheten ble derfor ikke ansett opphørt.)

Se LRD 13. mai 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1128 (West Wacker Holding Norway AS). (Retten bemerket at relevant næringsaktivitet i selskapene var opphørt i de nærmeste årene før fusjonen, og at aktiviteten i avviklingsperioden bare var knyttet til juridisk opprydding, finansdisposisjoner og/eller eierdisposisjoner med henblikk på den fremtidige fusjonen. Virksomheten ble av den grunn ansett opphørt før fusjonen fant sted.)

Se LRD 14. april 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/772 (Infocus AS). (Retten bemerket at når det er aktiviteter etter at avviklingsbeslutning er fattet, må det foretas en konkret vurdering av når virksomheten reelt er opphørt. I denne saken gjenstod en rekke

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

avviklingsoppgaver, bl.a. avvikling av ansettelsesforhold, avvikling av løpende kontrakter og salg av fysiske driftsmidler. Virksomheten ble derfor ikke ansett som opphørt i det år beslutning om avvikling ble fattet.)

Se LRD 27. januar 2003 (Agder) i Utv. 2003/299 (Trampolin). (Retten la til grunn at det måtte stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en virksomhet opprettholdt og at det måtte legges til grunn en romslig avviklingsperiode. Retten kom likevel til at virksomheten var opphørt.)

Se BFU 24/2010. Skattedirektoratet kom til at skattyters virksomhet var under avvikling da en av fem utleieleiligheter ble solgt. Gevinst for leiligheten som ble solgt, skulle inngå i skattyters virksomhetsinntekt.

2.7 Opphør av skatteplikt til Norge

Opphør av skatteplikt til Norge vil ikke isolert sett føre til at virksomheten anses opphørt, se HRD i Utv. 1998/1 (Rt. 1997/1646) (Trigon). Imidlertid vil opphør av skatteplikt til Norge anses som opphør av virksomhet i forhold til sktl. § 14-7 første ledd, slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD 22. september 2004 (Gulating) i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH) og emnet «Underskudd», pkt. 6.3.

2.8 Sammenhengende virksomhet

Når to eller flere virksomheter blir drevet slik at de kan sies å utgjøre en felles driftsenhet, anses det å foreligge en sammenhengende virksomhet. Drives to virksomheter fullstendig uavhengig av hverandre, foreligger det ikke sammenhengende virksomhet, selv om begge virksomheter tilhører samme bransje. Se HRD i Utv. 2000/1530 (Rt. 2000/1729) (AS Dolsøy).

Når flere virksomheter drives som en sammenhengende virksomhet, vil virksomheten ikke anses som opphørt selv om en del av den sammenhengende virksomheten er opphørt. Se LRD 27. juli 1997 (Gulating) i Utv. 1997/992. (Den forretningsmessige og administrative samordning av driften gjorde det etter lagmannsrettens oppfatning mer nærliggende å anse utleie av to eiendommer som deler av samme virksomhet, enn som to atskilte virksomheter.)

2.9 Midlertidig opphør

Dersom det midlertidig ikke er drift i virksomheten ved årets utgang, må det vurderes konkret om dette skal behandles etter reglene om opphør av virksomhet. Dersom en virksomhet f.eks. er sesongbetont, eller ligger nede på grunn av sykdom, anses dette ikke som opphør av virksomhet, såfremt en kan regne med at virksomheten kommer i gang igjen innen rimelig tid. Har det midlertidige opphør medført at driftsinntektene for de 4-5 siste årene har vært kr 0, og det ikke har vært drift (aktivitet) i virksomheten tilsvarende antall år, vil en som utgangspunkt kunne gå ut fra at virksomheten er opphørt.

Om et tilfelle der det hadde vært aktivitet, men ikke inntekter, se HRD i Utv. 2003/497 (Rt. 2003/293) (Skålevik Eiendomsselskap AS). (Retten kom til at selskap som drev utleie av eiendommer ikke hadde opphørt med virksomheten i forhold til den tidligere regelen om at fremførbart underskudd falt bort ved opphør av virksomhet. Dette gjaldt selv om selskapet en periode ikke hadde disponert eiendommer for utleie.)

2.10 Felles bedrift

Bedrift drevet av bare en av ektefellene anses ikke som opphørt for vedkommende ektefelle selv om den annen ektefelle overtar driften alene. Det samme gjelder om en ektefelle trer ut av bedrift som tidligere har vært drevet i fellesskap. Dette kan stille seg annerledes hvor den ene ektefellen trer ut på grunn av separasjon eller skilsmisse.

2.11 Overføring fra personlig foretak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap

Overføring av hele virksomheten fra personlig foretak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap er opphør av virksomhet. Om behandling av slik overføring, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

2.12 Oppløsning av aksjeselskap

Senest ved oppløsning av aksjeselskap, jf. asl./asal. § 16-10, anses virksomheten som opphørt.

2.13 Fusjon

Ved skattefri fusjon av to eller flere selskaper anses ikke virksomheten som opphørt når denne drives videre i det fusjonerte selskapet.

2.14 Fisjon

Ved skattefri fisjon anses ikke virksomheten opphørt når minst et av selskapene overtar virksomheten eller deler av den.

2.15 Konkurs

Ved konkurs opphører virksomheten for konkursdebitor dersom virksomheten i sin helhet trekkes inn i konkursboet.

2.16 Akkord

Åpning av gjeldsforhandlinger/akkord anses ikke i seg selv for å være opphør av virksomheten.

2.17 Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap

Realiserer en deltaker hele sin eierandel i et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», anses dette som opphør for vedkommende deltaker av den virksomheten som selskapet driver.

2.18 Dødsfall

Innehaverens død medfører ikke i seg selv at virksomheten anses opphørt. Når virksomheten overtas av dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, anses disse å fortsette virksomheten, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». I samsvar med sktl. § 9-7 vil disse tre inn i avdødes skattemessige posisjoner knyttet til virksomheten. Tilsvarende gjelder for arvinger som overtar virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Skal disse avvikle virksomheten, må det vurderes i samsvar med beskrivelsen i pkt. 2.6 når virksomheten anses opphørt.

Unntaksvis kan dødsfallet innebære at virksomheten anses opphørt, f.eks. hvor en forfatter dør og det kun er retten til å oppbære fremtidige inntekter av opphavsretten som overtas av etterkommerne. Se nærmere emnet «Opphavsretter», pkt. 3.2.

3 Betydning av opphør av virksomhet

3.1 Driftsmidler

3.1.1 Driftskostnader, vedlikehold mv.

Ved opphør av virksomhet faller adgangen til fradrag for driftskostnader, vedlikehold mv. på driftsmidler i den tidligere virksomheten bort, med mindre driftsmidlene brukes i inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte virksomheten eller det påløper kostnader i påvente av salg for å sikre eller øke skattepliktig gevinst/redusere fradragsberettiget tap.

3.1.2 Avskrivninger

Ved opphør av virksomhet faller adgangen til å avskrive på driftsmiddel i den tidligere virksomheten bort, med mindre driftsmidlene brukes i skattyterens inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte virksomheten. Dette gjelder for alle typer driftsmidler. Det er likevel adgang til å avskrive tom positiv saldo etter opphør, se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 9.

Hvis skattyteren ikke driver virksomheten ut året, kan han ikke foreta saldoavskrivninger vedkommende inntektsår. Driver skattyter derimot virksomheten ut året, kan han kreve saldoavskrivning for dette året. For driftsmidler som avskrives lineært kan det foretas avskrivninger frem til opphørstidspunktet.

Det vil ikke være adgang til avskrivninger på driftsmidlene i en avviklingsperiode når driftsmidlene er tatt ut av bruk og driften definitivt er opphørt.

3.1.3 Oppgjør for saldoverdi

Opphøret fører i seg selv ikke til at det skal foretas noe oppgjør for driftsmidlenes reelle verdi i forhold til saldoverdien, verken ved tapsfradrag om saldoverdien er høyere enn reell verdi, eller ved gevinstbeskatning om saldoverdien er lavere enn den reelle verdi. Slikt oppgjør foretas først ved eventuell realisasjon eller uttak av driftsmidlet såframt betingelsene for dette er til stede på det aktuelle tidspunkt.

Samlesaldoer i saldogruppe a–d og j, kan inneholde restbeløp som gjelder realiserte driftsmidler og som således representerer tap ved realisasjon som ikke er kommet til fradrag. Slikt ikke-fradragsført tap på realiserte driftsmidler utgjøres av differansen mellom saldoverdien og antatt gjenstående saldoverdi (avskrivningsgrunnlag) for de driftsmidler som finnes på saldoen ved opphøret. For den del av saldoverdien som gjelder ikke-fradragsført tap på realiserte driftsmidler kan avskrivningene fortsette etter opphøret. Skattyter må sannsynliggjøre at saldoen består av et slikt ikke-fradragsført tap, for eksempel ved hjelp av et fullstendig skatteregnskap for driftsmidlene eller ved en beregning som settes opp i ettertid som viser tap på det aktuelle driftsmidlet og etterfølgende nedskrivninger.

3.2 Inntekts-/fradragsføring av negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto

Opphør av virksomheten påvirker ikke plikten til å inntektsføre eller adgangen til å kostnadsføre

- negativ saldo
- tom positiv saldo, og/eller
- gevinst og tapskonto

etter de ordinære regler og satser.

En samlesaldo er ikke tom dersom det står igjen et driftsmiddel på saldoen ved opphørstidspunktet selv om driftsmidlets omsetningsverdi er lav i forhold til rest saldoverdi. Om adgangen til å splitte samlesaldoen og avskrive på den «tomme del» av den, se pkt. 3.1.3.

3.3 Realisasjon/uttak av driftsmidler etter opphør av virksomhet

3.3.1 Generelt

Ved realisasjon/uttak av driftsmidler (i den tidligere virksomhet) i år etter opphør av virksomheten, skal det foretas et ordinært gevinst- og tapsoppgjør. Dette gjelder også for driftsmidler som inngikk på saldogruppe a–d og j.

Om skatteplikt ved uttak av driftsmidler, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Ved slik realisasjon/uttak etter opphør av virksomhet gjelder ikke reglene om direkte inntektsføring av vederlag, nedskrivning av vederlag på saldo eller overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto. Gevinst eller tap inntekts- eller fradragsføres i det året realisasjonen/uttaket finner sted.

3.3.2 Inngangsverdien ved senere realisasjon/uttak/bruk av driftsmidlet

Ved en senere realisasjon eller skattepliktig uttak av driftsmidler i den opphørte virksomheten, er det inngangsverdien på opphørstidspunktet som skal legges til grunn. Tas avskrivbart driftsmiddel i bruk i annen virksomhet eller inntektsgivende aktivitet, vil inngangsverdien for eventuelle avskrivninger være den tidligere saldoverdien uavhengig av mellomliggende reelle verdiforringelser. Stod driftsmidlet på samlesaldo med andre driftsmidler, må saldoverdien fordeles forholdsmessig på grunnlag av antatt omsetningsverdi for driftsmidlene ved opphøret.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

3.4 Underskudd til fremføringltilbakeføring

Underskudd fra virksomhet som er opphørt kan fremføres på vanlig måte, jf. sktl. § 14-6 første ledd.

Ved opphør av virksomhet er det adgang til å tilbakeføre underskudd i inntil to år, jf. sktl. § 14-7 første ledd.

Se nærmere i emnet «Underskudd».

3.5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

3.6 Deltakerlignet selskap

Om konsekvenser av opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Satser mv.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2015 og 2016

Barnetrygd

Barnetrygdsatsene er ikke foreslått endret fra 2015 til 2016.

Satser

Barnetrygden utgjør kr 970 per barn per måned.

Småbarnstillegg til enslig forsørger

Enslige forsørgere som fyller vilkårene for rett til utvidet stønad etter barnetrygdloven og full overgangsstønad etter folketrygdloven, og som har barn i alderen 0-3 år, har rett til småbarnstillegg på kr 660 per måned. Dette tillegget gis per enslig forsørger, uten hensyn til hvor mange barn i alderen 0 til 3 år vedkommende faktisk forsørger.

Utvidet barnetrygd

Enslige forsørgere som oppfyller vilkårene for utvidet barnetrygd, jf. barnetrygdloven § 9, får barnetrygd for ett barn mer enn det faktiske antall barn man bor sammen med. Utvidet barnetrygd til enslig forsørger er på kr 970.

Kontantstøtte

Kontantstøtte ytes til barn fra fylte 13 måneder og til og med fylte 23 måneder.

Satsene for kontantstøtte er ikke foreslått endret fra 2015 til 2016.

Satsene for kontantstøtte er:

Avtalt oppholdstid i barnehage per uke	Kontantstøtte i prosent	Beløp per måned
Ikke bruk av barnehageplass	100	Kr 6 000
Til og med 19 timer	50	Kr 3 000
20 timer eller mer	0	Kr 0

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Folketrygd – grunnbeløpet

		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Grunnbeløpet i folketrygden	Per 31.12	62 892	66 812	70 256	72 881	75 641	79 216	82 122	85 245	88 370	90 068
	Gj.snitt:	62 161	65 505	69 108	72 006	74 721	78 024	81 153	84 204	87 328	89 502

Skatte- og avgiftssatser

Forskuddspliktige skattytere

Skatte- og avgiftssatser

					2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Personfradrag			Kl.	1	42 210	43 600	45 350	47 150	48 800	50 400	51 750
				2[1)]	84 420	87 200	90 700	94 300	72 000	74 250	76 250
Finnmarksfradrag			Kl.	1	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	15 500	15 500
				2[1)]	30 000	30 000	30 000	30 000			
Inntektskatter / Avgifter / Prosentsatser	Kommunal- og fylkeskommunal skatt[2)]				15,45	13,95	14,25	14,25	14,05	13,95	14,45
	Felleskatt til staten[3)]				12,55	14,05	13,75	13,75	12,95	13,05	10,55
	Toppskatt	Klasse 0, 1 og 2	9 %, av inntekt som overstiger:[4)]		456 400	471 200	490 000	509 600	527 400	550 550	
			12 %, av inntekt som overstiger:		741 700	765 800	796 400	828 300	857 300	885 600	
	Trinnskatt	Klasse 0, 1 og 2	0,44 % av personinntekt som overstiger								159 800
			1,7 % av personinntekt som overstiger								224 900
			10,7 % av personinntekt som overstiger								565 400
			13,7 % av personinntekt som overstiger[5a)]								909 500
	Trygdeavgift	Prosentsats	Lav sats		3,0	4,7	4,7	4,7	5,1	5,1	5,1
			Mellomsats		7,8	7,8	7,8	7,8	8,2	8,2	8,2
			Høy sats		11	11	11	11	11,4	11,4	11,4
	Arbeidsgiveravgift	Sone:	1		14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1
			Ia[5)]		10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1
			II		10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6
			III		6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4
			IV		5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
			IVa		7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	7,9
			V		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

1) Personlige skattytere skal ha klassefradrag i klasse 1 og eventuelt finnmarksfradrag på kr 15 500 (kr 15 000 t.o.m. 2014) i klasse 1. Ektefeller som lignes under ett for begges samlede formue og inntekt, skal ha klassefradrag i klasse 2, og skulle fram til og med inntektsåret 2013 ha eventuelt finnmarksfradrag på kr 30 000 i klasse 2. Fra og med inntektsåret 2014 er finnmarksfradraget det samme for personlig skattyter både i klasse 1 og klasse 2. Enslig skattyter med omsorg for barn som ikke hadde fylt 18 år ved utgangen av inntektsåret, eller hadde eldre barn som han virkelig forsørget, skulle fram til og med inntektsåret 2012 også ha klassefradrag og eventuelt finnmarksfradrag i klasse 2. Fra og med inntektsåret 2013 er klassefradrag i klasse 2 for enslige forsørgere falt bort, og erstattet med et særfradrag for enslige forsørgere, se emnet «Særfradrag - enslig forsørger».

2) De enkelte kommunestyrer kan vedta lavere sats for skatt av både inntekt og formue. Fylkestingene kan vedta en lavere sats for inntektsskatten. Alle landets kommuner og fylker anvender for tiden høyeste sats.

3) For personlige skattytere i en kommune i Finnmark eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, er satsen for fellesskatt til staten for 2007 9,55 %. For 2008 er satsen 9,8 %. For 2009 og 2010 er satsen 9,05 %. For 2011 er satsen 10,55 %. For 2012 og 2013 er satsen 10,25 %. For 2014 er satsen 9,45 %, for 2015 9,65 % og for 2016 7,05 %.

4) Personlig skattepliktige i en kommune i Finnmark eller i en kommune i Nord-Troms fylke, skal svare toppskatt med 7 % i trinn 1 for samtlige inntektsår i tabellen.

5) Sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 % inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 %, er lik fribeløpet. I 2007 var fribeløpet kr 530 000 med unntak for transportforetak. Fra og med 2008 til og med 2013 var fribeløpet kr 530 000 per foretak, med unntak for veitransportforetak hvor fribeløpet var kr 265 000. For 2014 var fribeløpet kr 450 000 med unntak for veitransportforetak hvor fribeløpet var kr 225 000. Fra og med 1. juli 2014 gjaldt bestemmelsen om halvt fribeløp på kr 225 000 bare for godstransport på vei. For 2015 og 2016 er fribeløpet kr 500 000, med unntak for godstransport på vei hvor fribeløpet er kr 250 000.

5a) For personlig skattyter i en kommune i Finnmark eller Nord-Troms er satsen 8,7 %.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skatte- og avgiftssatser (forts.)

				2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Formuesskatt	Kommune2)	Kl. 1	Fribeløp	700 000	700 000	750 000	870 000	1 000 000	1 200 000	1 400 000
			0,7 % over	700 000	700 000	750 000	870 000	1 000 000	1 200 000	1 400 000
		Kl. 26)	Fribeløp	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000	2 000 000	2 400 000	2 800 000
			0,7 % over	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000	2 000 000	2 400 000	2 800 000
	Stat	kl. 0 og 1	Fribeløp	700 000	700 000	750 000	870 000	1 000 000	1 200 000	1 400 000
			0,15 % over						1 200 000	1 400 000
			0,4 %/ 0,3 % for 2014 over	700 000	700 000	750 000	870 000	1 000 000		
		kl. 26)	Fribeløp	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000	2 000 000	2 400 000	2 800 000
			0,15 % over						2 400 000	2 800 000
			0,4 %/ 0,3 % for 2014 over	940 000	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000		
Boligspareordning for ungdom (BSU)7)		Prosentsats		20	20	20	20	20	20	20
		Maks.sparebeløp		20 000	20 000	20 000	20 000	25 000	25 000	25 000
		Maks. skattefradrag		4 000	4 000	4 000	4 000	5 000	5 000	5 000

6) Tallene i rubrikken for klasse 2 gjelder bare for ektefeller som lignes under ett for begges formue.
7) Hver person som fyller 33 år i inntektsåret eller som er yngre, kan opprette egen sparekontrakt med maksimalt årlig sparebeløp som for inntektsårene 2009 til og med 2013 var kr 20 000. Fra og med inntektsåret 2014 er maksimalt sparebeløp kr 25 000. Skattefradraget er 20 % av innbetalt sparebeløp. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldre, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt for barnet. For ektefeller som lignes under ett gjelder beløpsgrensen for hver av dem.

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Nyttige lenker

Takseringsreglene

Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2015, fastsatt av Skattedirektoratet 6. november 2015 nr. 1283 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og Finansdepartementets delegeringsvedtak 22. januar 1982, finnes bl.a. på skatteetaten.no/takseringsreglene og på lovdata.no

Avstandstabeller

Internettadresse til bl.a. ruteplanlegger, utviklet av Statens kartverk og Statens vegvesen, er visveg.no

Bilpriser

Finnes på skatteetatens internettside, skatteetaten.no/listepris

Skattedirektoratets skjemaer

Finnes på skatteetatens internettside, skatteetaten.no/skjemaer

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lov- og forskriftsregister

Lov- og forskriftsregisteret er bygget opp slik at det henvises til de bestemmelsene som er tatt med under overskriften til det enkelte emnet. Sidetallet som det vises til er den første siden i det enkelte emnet. Forskrifter og øvrige bestemmelser er sortert kronologisk under den aktuelle hjemmelsloven.

Lover

Lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven)
§ 35 148
§ 88 148

Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. 1360

Lov 12. mai 1961 nr. 2 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverkloven) 984

Lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (sivilombudsmannsloven) 931

Lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpakting (forpaktingslova) 739

Lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering
§ 13 1237

Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv (arveloven)
§ 8 148
§ 9 148
§ 18 148
§ 28 b 148
§ 28 c 148
§ 28 g 148
§ 36 148

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
§ 8 804

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petrskatteloven)
§ 1 1185
§ 2 1185

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
§ 1-1 996
§ 3-3 642
§ 3-4 709, 1237
§ 3-5 788, 919, 1545
§ 3-6 788, 919
§ 3-7 425
§ 3-7 nr. 4 1101
§ 3-8 1330
§§ 3-9 til 3-11 410, 425
§ 3-12 1545
§ 3-13 1237
§ 3-13 nr. 2 707
§ 3-13 nr. 5 707
§ 3-13 nr. 6 707
kap. 3A 205
kap. 4 925, 1101
§ 4-4 nr. 1 267
§ 4-4 nr. 3 299
§ 4-4 nr. 5 62
§ 4-7 nr. 7 575
§ 4-7 nr. 8 575
§ 4-9 299
§ 4-9 nr. 1 314
§ 4-12 1295, 1400
§ 5-1 919
§ 5-2 847
§ 5-2 nr. 1 1122
§ 5-2 nr. 1 b 602, 662, 1333
§ 5-2 nr. 1 f, j og k 166
§ 5-3 919
§ 5-3 nr. 1 bokstav b. 939
§ 5-4 919
§ 5-5 596, 919
§ 5-5 nr. 3. 602
§ 5-5 nr. 4 939
§ 5-5 nr. 3 946
§ 5-6 919
§ 5-6 847
§ 5-7 919
§ 5-9 596, 919
§ 5-9 bokstav b 274
§ 5-9 bokstav f 946
§ 5-9 bokstav i 166
§ 5-10 919
§ 5-12 946
§§ 6-1 til 6-5 788
§ 6-3 nr. 4 1333

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 6-6 nr. 1 998
§ 6-8 788
§ 6-9 788
§ 6-11 919
§ 8-2 788, 1295
§ 8-2 nr. 1 1107
§ 8-2 nr. 3 1107
§ 8-3 1545
§ 8-6 846
§ 8-8 707, 1237
§ 8-10 575
§ 8-11 804
§ 9-1 410
§§ 9-2 til 9-4 425
§§ 9-5 til 9-11 410
§ 9-5 nr. 6 1545
§ 9-5 nr. 8 442
§ 9-6 931
§ 9-6 nr. 6 976
§ 9-7 1545
§ 9-8 nr. 1 425
§ 9-9 nr. 4 1545
§ 9-10 1269
§ 9-11 437
§ 9-12 476, 1183
kap. 10 1269
§ 10-1 610
§ 10-2 788
§ 10-2 nr. 2 1545
§ 10-5 nr. 2 1545
§ 10-6 788, 919, 998
§ 10-8 847, 919
§ 10-9 788
§ 11-1 931
§ 12-1 788

Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)
§ 25 685
§ 52 685

Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) 293

Lov 21. juni 1985 nr. 83 ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) 293

Lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL)
§ 10-2 596

Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)
§ 31 148
§ 42 148
§ 58 148
§ 59 148

Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven)
§ 4-12 685
§ 5-4 685

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) 1383

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.) 714, 1195

Lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen 714

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
§ 1-5 393
§ 1-10 1582
kap. 2 976
kap. 3 976
§ 3-15 fjerde ledd 555
§ 3-15 femte ledd 555
kap. 23 85, 107, 122, 976
§ 23-2 tiende ledd 442
§ 23-3 annet ledd nr. 2 c 539
§ 23-3 annet ledd nr. 2 e 166
§ 23-5 539
kap. 24 107, 122
§ 24-3 femte ledd 205
§ 24-4 1269
§ 25-4 393

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
kap. 2 654
kap. 7 1005
kap. 10 654
kap. 13 644, 654
kap. 14 520, 531

Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap mv. (regnskapsloven) 1003
§ 6-2 A I 374

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) 1005

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
§ 2-1 1453
§ 2-1 sjuende ledd 578
§§ 2-2 629
§ 2-2 52, 777, 1453
§ 2-2 første ledd bokstav d 1090
§ 2-2 første ledd bokstav e 1566
§ 2-2 første ledd bokstav g 804
§ 2-2 første ledd bokstav h nr. 2 688
§ 2-2 første ledd h nr. 3 148, 780
§ 2-2 annet ledd 293, 299
§ 2-2 tredje ledd 293, 299
§ 2-2 sjette ledd 578
§ 2-3 første ledd 52
§ 2-3 første ledd bokstav a 578
§ 2-3 første ledd bokstav b 578
§ 2-3 første ledd bokstav h 1113, 1185
§ 2-3 tredje ledd 12
§ 2-5 629, 777, 804
§ 2-5 første ledd b 12
§ 2-5 første ledd bokstav d 578
§ 2-5 annet ledd bokstav b 578
§§ 2-10 til 2-13 393
§ 2-10 1085
§ 2-11 1085
§ 2-12 770
§ 2-12 b 937
§ 2-13 629
§ 2-13 annet ledd 410, 425
§ 2-14 161, 1085
§ 2-15 127, 148, 770, 1085
§ 2-15 annet ledd 578
§ 2-16 393
§ 2-20 469
§ 2-30 777
§ 2-30 første ledd 1143
§ 2-32 578, 1143
§ 2-33 578
§ 2-33 første ledd 688, 780
§ 2-35 578
§ 2-35 annet ledd 1195
§ 2-35 annet ledd bokstav b 1391
§ 2-36 første ledd 6, 52, 578
§ 2-36 første ledd bokstav c 1566
§ 2-36 annet ledd 52, 578, 688, 780, 1090
§ 2-36 fjerde ledd 1113
§ 2-37 første ledd 1360
§ 2-37 fjerde ledd 1466
§ 2-38 12, 30, 52, 299, 493, 629, 777, 804, 1090, 1231, 1523, 1566
§§ 3-1 til 3-4 1157
§ 3-1 281, 868
§ 3-1 annet ledd 937
§ 3-1 tredje ledd 393
§ 3-1 sjuende ledd 518, 1190
§ 3-1 åttende ledd 1113
§ 3-1 niende ledd 937
§ 3-2 52, 780
§ 3-3 annet ledd bokstav f 716, 1163
kap. 4 578
§ 4-1 182, 219, 1572
§ 4-1 første ledd 681
§ 4-2 559
§ 4-2 første ledd 1079
§ 4-2 første ledd a 500, 602, 608
§ 4-2 første ledd bokstav c 602, 608, 662, 946, 949, 952, 956, 960, 1333
§ 4-2 første ledd bokstav e – g 613, 836, 917
§ 4-2 første ledd bokstav h 716
§ 4-2 annet ledd 602, 963
§ 4-3 681, 1079
§ 4-3 første ledd bokstav a 500
§ 4-3 første ledd bokstav c 662, 1333
§ 4-3 d 1063
§ 4-3 første ledd bokstav c 960
§ 4-4 1572
§ 4-10 219, 272
§ 4-10 annet ledd 209
§ 4-11 219
§ 4-11 første ledd 716, 939
§ 4-11 annet ledd 1163
§ 4-11 tredje ledd 1009
§ 4-12 6
§ 4-12 sjette ledd 1566
§ 4-13 6
§ 4-14 1562
§ 4-15 559, 1562
§ 4-16 596
§ 4-17 716, 836, 1542, 1597
§ 4-19 716
§ 4-20 første ledd b 291, 641, 694
§ 4-22 161
§ 4-30 681
§ 4-31 681
§ 4-40 293, 299
§ 4-41 293, 314
§ 4-50 1079
§ 4-51 6, 30
kap. 5 84
§ 5-1 161, 217, 226, 685, 906, 949, 952, 956, 963, 1192, 1319, 1581
§ 5-1 første ledd 662, 960
§ 5-1 annet ledd 12, 382, 491, 500, 512, 513, 694
§ 5-1 tredje ledd 1049
§ 5-2 127, 204, 1523

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 5-3 1353
§§ 5-10 til 5-14 969
§ 5-10 226, 476, 503, 627, 1581
§ 5-10 a 987, 1188
§ 5-10 c 1328
§ 5-10 c nr. 4 608
§ 5-10 d 1183, 1264
§ 5-10 e 1122
§ 5-11 187, 551, 627, 840, 906, 1022, 1185, 1347, 1357
§ 5-11 annet ledd 879, 894
§ 5-12 226, 906, 1185
§ 5-12 fjerde ledd 856
§ 5-12 femte ledd 404
§ 5-12 sjette ledd 602, 949, 952, 956, 963
§ 5-13 192
§ 5-13 første ledd 906
§ 5-14 første ledd 4
§ 5-14 tredje ledd 503
§ 5-15 1581
§ 5-15 første ledd 1328
§ 5-15 første ledd bokstav a 1122, 1183
§ 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 1138
§ 5-15 første ledd bokstav b 1316
§ 5-15 første ledd bokstav d 624
§ 5-15 første ledd bokstav e 1113, 1185
§ 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 539, 906
§ 5-15 første ledd bokstav f 624
§ 5-15 første ledd bokstav g 685
§ 5-15 første ledd bokstav h 1122
§ 5-15 første ledd bokstav i 1155
§ 5-15 første ledd bokstav i 1266
§ 5-15 første ledd bokstav j 987, 1188
§ 5-15 første ledd bokstav j nr. 1 836
§ 5-15 første ledd bokstav j nr. 4 608
§ 5-15 første ledd j nr. 6 217
§ 5-15 første ledd bokstav k 1122
§ 5-15 første ledd l 226, 624
§ 5-15 første ledd bokstav m 1122
§ 5-15 første ledd n 226
§ 5-15 annet ledd 125, 1347
§ 5-20 første ledd bokstav b 1049, 1562
§ 5-20 første ledd bokstav c 917
§ 5-20 første ledd bokstav d 917, 1079
§ 5-20 annet ledd 596
§ 5-20 tredje ledd 192, 226, 669, 1079
§ 5-21 første ledd 694
§ 5-21 annet ledd 596
§ 5-22 1049
§ 5-30 1582
§ 5-30 første ledd 12, 382
§ 5-30 annet ledd 382, 491, 500, 512, 513
§ 5-30 fjerde ledd 949, 952, 956
§ 5-31 a 1316
§ 5-31 c 614
§ 5-40 949, 956, 960, 969
§ 5-40 første ledd 148
§ 5-40 annet ledd 662
§ 5-40 tredje ledd 602, 946
§ 5-40 fjerde ledd 946
§ 5-41 602
§ 5-42 476, 1328, 1333
§ 5-42 a 669, 1122, 1188
§ 5-42 bokstav b 946
§ 5-42 c 669, 1188
§ 5-42 d 780
§ 5-42 e 1316
§ 5-43 første ledd 1316
§ 5-43 første ledd bokstav d 1328
§ 5-43 første ledd bokstav e 1328
§ 5-43 første ledd bokstav g 1122, 1328
§ 5-43 første ledd bokstav h 1333
§ 5-43 første ledd bokstav i 1138
§ 5-43 første ledd bokstav j 1138
§ 5-43 annet ledd 1328
§ 5-50 1266
§ 5-50 tredje ledd 148, 669
§ 5-60 1049
kap. 6 84, 795
§ 6-1 183, 267, 372, 479, 553, 767, 783, 868, 1022, 1190, 1192, 1324, 1347, 1581
§ 6-1 første ledd 960
§ 6-2 1231
§ 6-2 første ledd 12, 382, 491, 500, 512, 513
§ 6-2 annet ledd 559
§ 6-3 1336
§ 6-3 annet ledd 557
§ 6-3 tredje ledd 557
§ 6-3 fjerde ledd 569, 1229
§ 6-10 340, 348
§ 6-10 tredje ledd 374
§ 6-11 267, 1549
§ 6-12 183, 192
§ 6-13 551, 840, 868, 871, 879, 1022, 1190
§ 6-13 første ledd 877
§ 6-14 404
§ 6-15 267, 1466
§ 6-16 148
§ 6-17 1079
§§ 6-18 til 6-20 783
§ 6-19 annet ledd 1009
§ 6-21 1048, 1075
§ 6-22 1331
§ 6-24 1324
§ 6-25 613, 1255
§§ 6-30 til 6-32 898

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 6-30 479, 553, 766
§ 6-30 første ledd 551, 879, 894
§ 6-30 annet ledd 608
§ 6-31 første ledd d 166
§ 6-31 annet ledd 836
§ 6-32 annet ledd 1138
§ 6-40 1063
§ 6-40 åttende ledd 1255
§ 6-40 1572
§ 6-41 669, 1056, 1079, 1333
§ 6-42 669
§ 6-43 1347
§ 6-44 871, 1022, 1035
§ 6-46 949, 952, 956, 963
§ 6-47 949, 952, 956, 963
§ 6-47 første ledd bokstav c 946
§ 6-47 første ledd bokstav d 608
§ 6-47 første ledd bokstav e 608
§ 6-47 annet ledd 596, 602
§ 6-48 569
§ 6-49 161
§ 6-50 669
§ 6-51 569
§ 6-52 267, 662, 739, 960
§ 6-60 539
§ 6-61 1113
§ 6-70 871, 879, 894, 1113
§ 6-80 1212
§ 6-81 1229
§ 6-82 1229
§ 6-85 1229
§ 6-90 557
§ 6-90 første ledd bokstav b 1336
§ 6-90 annet ledd 1009
§ 6-90 tredje ledd 393
§ 6-90 fjerde ledd 393, 1336
kap. 7 231, 244, 267, 272
§ 7-1 716
§ 7-1 første ledd b 209
§ 7-3 52, 209
§ 7-10 716
§ 8-1 første ledd a 80, 939, 1009
§ 8-1 første ledd bokstav b 539
§ 8-1 første ledd bokstav c 716
§ 8-1 første ledd bokstav d 716
§ 8-1 annet ledd 939
§ 8-1 tredje ledd 716
§ 8-1 fjerde ledd 80, 716
§ 8-1 femte ledd 716, 742
§ 8-1 sjette ledd 1009
§ 8-1 sjuende ledd 518
§ 8-1 åttende ledd 518, 1009
§ 8-1 niende ledd 662, 716
§ 8-1 tiende ledd 716
§ 8-2 1163
§ 8-3 1009
§ 8-6 469, 539
§§ 8-10 til 8-20 996
§ 8-18 tredje ledd 62
kap. 9 382
§ 9-2 988, 1231
§ 9-2 første ledd a 469
§ 9-2 første ledd c 169
§ 9-2 første ledd bokstav e 1079
§ 9-2 første ledd h 12
§ 9-2 annet ledd 1079
§ 9-2 tredje ledd bokstav b 148
§ 9-2 tredje ledd bokstav c 148
§ 9-2 tredje ledd bokstav h 780
§ 9-3 første ledd a 204, 641, 694
§ 9-3 første ledd bokstav b 1537
§ 9-3 første ledd bokstav c 559, 1562
§ 9-3 annet ledd 247
§ 9-3 tredje ledd 247
§ 9-3 fjerde ledd 247
§ 9-3 sjette ledd 748
§ 9-3 sjuende ledd 804, 1079
§ 9-3 åttende ledd 247, 748, 1319
§ 9-3 åttende ledd bokstav b 1079
§ 9-3 åttende ledd bokstav c 1079
§ 9-3 åttende ledd bokstav d 1079
§ 9-4 12, 247, 491, 500, 512, 513, 559, 1231, 1537
§ 9-4 første ledd 641, 694, 748, 1562
§ 9-5 247
§ 9-6 696, 1079
§ 9-7 127, 148, 247, 696
§ 9-8 247, 696
§ 9-9 1537
§ 9-10 493, 503
§ 9-11 1572
§ 9-12 1572
§ 9-13 748
§ 9-14 531, 654, 1495
§ 10-1 52
§ 10-1 første ledd 1090
§ 10-1 annet ledd 209
§ 10-1 tredje ledd 1566
§§ 10-2 til 10-4 62
§ 10-5 1566
§§ 10-10 til 10-13 30
§ 10-10 1572
§ 10-10 tredje ledd 1566
§ 10-11 226
§ 10-11 første ledd 1566
§ 10-11 annet ledd 856
§ 10-11 tredje ledd 1572
§ 10-11 sjette ledd 1090
§ 10-11 åttende ledd 1090
§ 10-13 629
§ 10-13 første ledd 1572
§§ 10-30 til 10-37 12

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 10-30 første ledd 1566
§ 10-32 annet ledd 696
§ 10-33 127
§ 10-36 fjerde ledd 629
§ 10-37 tredje ledd 1491
§§ 10-40 til 10-48 293
§ 10-40 299, 629
§ 10-40 annet ledd 804
§ 10-41 299, 629
§ 10-42 330, 856
§ 10-43 314
§ 10-44 314, 317, 324
§ 10-45 299, 314, 317
§ 10-46 127
§ 10-48 330, 1600
§ 10-50 1090
§ 10-70 1391
§ 10-71 1491
§ 10-71 52
§§ 11-1 til 11-3 644, 654
§ 11-1 520, 531
§§ 11-4 til 11-10 520
§ 11-4 531
§ 11-5 531
§ 11-6 1, 644, 654
§ 11-7 1, 531, 644, 654
§§ 11-9 til 11-10 644, 654
§ 11-10 1
§ 11-11 531
§ 11-11 fjerde og femte ledd. 1
§ 11-20 1600
§ 11-21 68
kap. 12 448
§§ 12-1 til 12-3 966
§ 12-1 974
§ 12-2 a – e 969
§ 12-2 b 949, 952, 956, 1138
§ 12-2 bokstav d 946
§ 12-2 e 956
§ 12-2 f 968
§ 12-2 h – j 969
§ 12-3 969
§ 12-10 1582
§ 13-1 1295, 1400
kap. 14 1249
§ 14-1 1255
§ 14-2 382, 1255
§ 14-2 annet ledd 665
§ 14-2 tredje ledd 1523
§ 14-3 476, 1250
§ 14-3 første ledd 1333
§ 14-3 annet ledd 836
§ 14-4 1255
§ 14-5 1255
§ 14-5 annet ledd 1542, 1597
§ 14-5 tredje ledd 1597
§ 14-5 fjerde ledd 559
§ 14-5 femte ledd 1537
§ 14-6 1336
§ 14-6 tredje ledd 780
§ 14-6 fjerde ledd 1163
§ 14-7 1336, 1610
§ 14-7 tredje ledd 1163
§§ 14-20 til 14-23 1255
§ 14-20 1049, 1063
§ 14-20 tredje ledd 1250
§ 14-21 596
§ 14-22 939
§ 14-23 1049, 1063, 1562
§ 14-24 1572
§ 14-25 1391
§ 14-26 1491
§ 14-27 531, 1495
§§ 14-30 til 14-48 348
§ 14-40 340
§ 14-40 annet ledd 372
§ 14-40 tredje ledd 372
§ 14-41 j 348
§ 14-41 første ledd c 183
§ 14-41 første ledd d 183
§ 14-41 første ledd bokstav g 804
§ 14-41 første ledd bokstav j 1549
§ 14-42 annet ledd 696
§ 14-42 annet ledd bokstav a 1316
§ 14-43 340
§ 14-43 første ledd c 183
§ 14-43 første ledd d 183
§§ 14-44 til 14-48 677
§ 14-44 382, 469
§ 14-44 første ledd 204, 1316
§ 14-44 annet ledd 204
§ 14-44 fjerde ledd 169
§ 14-44 femte ledd 204, 1523
§ 14-44 sjette ledd 748
§ 14-48 127, 299
§ 14-48 første ledd 148
§ 14-48 annet ledd 317
§ 14-50 340, 374, 1079
§ 14-52 340, 677, 1319
§§ 14-60 til 14-66 1377
§ 14-70 169, 677
§ 14-70 sjette ledd 1009
§ 14-71 169
§ 14-72 169, 677
§ 14-80 984
§ 14-81 1163
§ 14-82 1009
§ 14-90 1295
§ 15-4 770, 937
§ 15-4 fjerde ledd 1333
§ 15-4 femte ledd 148, 1085
§ 15-5 518

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 16-1 1138, 1229
§ 16-10 274
§§ 16-20 til 16-28 1466
§§ 16-30 til 16-33 1466
§ 16-40 614
§ 16-41 614
§§ 17-1 til 17-4 1130
kap. 18 804
§ 18-6 femte ledd 677
§ 19-2 første ledd a 12
§ 19-2 første ledd bokstav b 1255
§ 19-2 annet ledd bokstav a 12
§ 19-2 annet ledd bokstav c 317
§ 19-2 annet ledd bokstav d 317
§ 19-2 tredje ledd 1255
§ 19-2 tredje ledd bokstav c 348
§ 19-2 tredje ledd bokstav e 12
§ 19-2 femte ledd 503

Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) 1269

Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon 949, 952

Lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven) 707

Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold 949, 956

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring – (bokføringsloven) 998
§ 5 1523
§ 10 1523
§ 11 1523

Lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
Kap. XIX Overgangsregler
Overgangsregel E til sktl. § 2-38 12
Overgangsregel til sktl. § 9-3 sjette ledd 696, 748
Overgangsregel til sktl. § 10-34 61

Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)
§ 2 52
§ 5 52
§ 6 52

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) 85, 122
§ 1-1 annet ledd bokstav a og d 442
§ 5-4 annet ledd 1572
§ 5-6 første ledd 906
§ 5-6 første ledd bokstav e 1572
§ 5-6 tredje ledd 690
§ 5-6 tredje ledd 187
§ 5-8 annet ledd 226
§ 5-10 906
§ 5-10 første ledd 1572
§ 5-11 første ledd 1572
§ 6-1 681
§ 6-2 681
§ 10-51 bokstav e 442
§ 11-2 410, 1269
§ 11-4 410
§ 11-6 410

Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) 931

Lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) 952, 956

Lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentleg verksemd (offentleglova) 707

Lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen 654

Lov 15. desember 2006 nr. 81 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Kap. VII
Overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd 602, 681

Lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrift (reindriftsloven) 1009

Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)
§ 2-2 480, 493
§ 2-2 første ledd nr. 4 513
§ 2-2 femte ledd 513

Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) 1090
kap. 8 644, 654
kap. 9 520

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lov 27. juni 2008 om individuell pensjonsordning 946

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
kap. 17 205

Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven V, overgangsregel ved oppheving av sktl. § 10-5
§ 10-5 76

Lov 16. desember 2011 nr. 61 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter 1190

Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) 847, 1195

Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon 949, 963

Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift (arveavgiftsloven) 148

Lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) VIII 1130

Lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) X (Overgangsregel for avvikling av gjennomsnittsligning for aksjeselskap og deltaker i deltakerlignet selskap) 1009, 1163

Traktater

Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen 4. november 1950
art. 6 1269
tilleggsprotokoll 7 art. 4 nr. 1 1269
art. 13 1269

Den nordiske skatteavtalen, protokollens VI 1397

EØS-avtalen art. 29 976, 1383

EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 976, 1397

Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE) 52

Stortingsvedtak

Forskrift 8. desember 2011 nr. 1265 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter 1190

Stortingsvedtak 9. desember 2014 nr. 1606 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2015 714, 1195

Stortingets skattevedtak 15.desember 2014 nr. 1718 for inntektsåret 2015 (SSV)
§ 6-4 1130

Stortingets vedtak 15. desember 2014 nr. 1720 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015 (avgiftsvedtaket) 107, 976

Stortingets vedtak 15. des. 2014 nr. 1722 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015 85, 539

Forskrifter mv.

Lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen
Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen av Stortinget 19. februar 1980 nr. 9862 931

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker 205

Lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering (folkeregisterloven)
Forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering (folkeregisterforskriften)
§ 4-4 1195
§ 5-9 1195

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen 925, 1101, 1214, 1266
Forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom 925
Forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandling ved særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83 1214
Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver 847, 919
Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlandsk bank 925
Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland 299, 925
Forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2 jf. nr. 3 919
Forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere 836
Forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier 1087
Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. 919, 1333
Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden 442
Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse 925, 1101
Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende 642, 925, 1101
Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere 1101
Forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir 1101
Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker 205
Forskrift om skogfond o.a. 3. juli 2006 nr. 881 1163
Forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog 1163
Forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes frem for overprøving i Riksskattenemnda 410
Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender 925, 1400
Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer 1400
Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. 847
Skattedirektoratets veiledende retningslinjer 20. mai 2009 nr. 555 for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9 5 nr. 1, 3 6 jf. nr. 7 410
Skattedirektoratets veiledende retningslinjer 20. mai 2009 nr. 556 om adgangen til å få dekket sakskostnader etter ligningsloven § 911 437
Forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave. 925
Instruks for utøvelsen av Statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet, fastsatt av Skattedirektoratet 9. juni 2010 931
Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll 788, 919, 925
§ 7 709
Forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste 788
Forskrift 17. september 2013 nr. 1072 om tredjeparters opplysningsplikt. 209
Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt 17. september 2013 nr. 1092 919
§ 5-2 847

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 5-2-1 665
§ 5-2-1 til § 5-2-2 1155
§ 5-2-1 til § 5-2-10 85
§ 5-2-25 til § 5-2-30 122
§ 5-2-15 til § 5-2-18 85
§ 5-5-10 til 5-5-15 1122
§ 5-5-30 til § 5-5-33 596
§ 5-5-30 til § 5-5-36 602
§ 5-9-1 til § 5-9-5 596
§ 5-9-70 til § 5-9-76 231
§ 5-9-91 166
Forskrift 7. mai 2014 nr. 610 om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene 1101
Forskrift av 14. mai 2014 nr. 637 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema. 925
Forskrift 16. desember 2014 nr. 1832 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2015 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. 714
Forskrift 19. desember 2014 nr. 1882 om oppgaveplikt for deltakere i deltakerlignet selskap 919
§ 1 299
Forskrift 19. desember 2014 nr. 1888 om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap 299
Forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 II 299
Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene) 716, 906
§ 1-1 578
§ 1-1-1 219, 1319
§ 1-1-2 182
§ 1-1-5 694
§ 1-1-6 694, 1079, 1319
§§ 1-2-1 til 1-2-4 551
§ 1-2-1 624, 847
§ 1-2-2 879
§ 1-2-3 879
§ 1-2-4 894
§ 1-2-5 840, 879
§ 1-2-6 187
§ 1-2-7 1357
§ 1-2-8 125
§ 1-2-10 1163
§ 1-2-15 192
§ 1-2-17 1009
§ 1-2-18 226
§ 1-2-20 226
§ 1-2-30 1049
§§ 1-3-1 til 1-3-4 879
§ 1-3-1 291
§ 1-3-2 1190
§ 1-3-5 894
§ 1-3-6 551, 894, 1190
§ 1-3-7 879, 1113, 1185
§ 1-3-8 840, 879
§ 1-3-10 569, 871, 1035
§ 1-3-20 183
§ 1-3-22 125
§ 1-3-26 og § 1-3-40 166, 246
§ 1-3-30 1347
§ 2-1 578
§ 2-1-1 219
§ 2-1-2 182, 1163
§ 2-1-5 80, 539
§ 2-3-3 161, 166, 291, 479, 551, 593, 641, 690, 766, 1319
§ 2-3-4 291
§ 2-3-6 1048, 1075, 1185, 1190
§ 2-3-7 125, 539
§ 3-1 578
§ 3-1-1 1163
§ 3-1-2 219
§ 3-1-3 939, 1079
§ 3-1-4 a 7) 1009
§ 3-1-4 g 80
§ 3-2-2 k 1009
§ 3-2-3 539
§ 3-2-5 1163
§ 3-2-6 1163
§ 3-2-8 448
§ 3-3-1 593
§ 3-3-2. 539
§ 3-3-3 1163
§ 3-3-5 1009

Lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret
Forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret 107

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.)
Forskrift 4. februar 1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard
§ 2 1195
§ 4 1195
Forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard 1195

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard 1195

Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
Forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer 976
Forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. 85
Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden 442
Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden 85, 122
Forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt 555
Forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt 555
Forskrift 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov om skattlegging av personer på Jan Mayen 714
Forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet 122
Forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-25 og 5-2-29 442
Forskrift 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015 (stortingsvedtak 15. desember 2014 nr. 1720) 85, 107, 976
Forskrift 19. desember 2014 nr. 1760 om avgifter til folketrygden for året 2015 for misjonærer mv. som er opptatt i folketrygden i medhold av folketrygdloven § 2-8 976
Forskrift 19. desember 2014 nr. 1761 om avgifter til folketrygden for året 2015 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada (forskrift 19. desember 2014 nr. 1759) 85, 107, 976

Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap mv. (regnskapsloven)
Foreløpig Norsk RegnskapsStandard (november 2003) om immaterielle rettigheter 374
Forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder 1003
Forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av IFRS 1003

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Helsedirektoratets forskrift av 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helsetjeneste 1214
Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)
§ 2-5 804
§ 3-1 281, 868
§ 3-1-7 518, 1190
§ 3-1-10 937
kap. 4 578
§ 4-10 219
§ 4-12 6
§ 4-16 596
§ 5-11 1357
§ 5-11-1 871, 879, 1035, 1185
§ 5-11-10 404
§ 5-12 906
§ 5-12 A 856
§ 5-12 C 404
§ 5-12 D 226
§ 5-12-10 871, 879, 1185
§ 5-13 192
§ 5-14 B 503

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

§ 5-14 A 4
§ 5-15 906
§ 5-15 B 1347
§§ 5-15-1 til 5-15-3 665
§ 5-15-1 fjerde ledd 987
§ 5-15-6 første ledd 1556
§ 5-15-6 tredje ledd 125, 624
§ 5-15-6 femte ledd 1035
§ 5-15-6 sjuende ledd 624
§ 5-15-6 niende ledd 1022, 1035, 1357
§ 5-15-6 tiende ledd 1022, 1035, 1357
§ 5-15-7 1266
§ 5-15-7 første ledd 987
§ 5-15-8 187
§ 5-20 596
§ 5-22 1049
§ 5-41 602
§ 5-43 946, 952
§ 6-2 559, 1231
§ 6-12 192
§ 6-13 871
§ 6-13 B 877
§ 6-31 690, 898
§ 6-40 1063
§ 6-41-1 1056
§ 6-44 1022, 1035
§ 6-44-5 871
§ 6-47 946
§ 6-47-11 578
§ 6-50 669
§ 6-51-1 569, 795
§ 6-60 539
§ 6-61 1113
§ 6-72-1 949
§ 6-83 1214
§ 7-3 209
§ 8-1 B 716
§ 8-1-1 939
§§ 8-1-10 til 8-1-13 742
§ 8-2 1163
§ 9-3 696
§ 9-8 148, 247, 696, 748, 1319
§ 9-10 493
§ 9-14 1495
§ 10-11 og § 10-12 30, 1090
§ 10-12-1 330
§ 10-32 12
§ 10-42-1 330
§§ 10-42-2 til 10-42-4 330
§ 10-44-1 299, 317, 324
§ 10-48 330
§ 10-48-1 324
§ 10-68 12
§ 10-70 1391
§ 11-20 1600
§ 11-21 68
kap. 12 448
kap. 14 1249
§ 14-3 1250
§ 14-3 B 624
§ 14-3-1 476
§ 14-5 1255
§ 14-5 A 1542
§ 14-5 B 559
§ 14-5 C 1537
§ 14-5 E 559
§ 14-5-2 836
§ 14-41 348
§ 14-62 1377
§ 16-10 274
§ 16-28 1466
§ 16-40 614

Forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSSD)
§ 5-12 906
§ 5-13 192
§ 6-13 551, 840, 877, 879
§ 6-21 1075
§ 6-21-2 tredje ledd 766
§ 6-21-3 1556
§ 6-21-5 1048
kap. 7 231
§ 7-3 209
§ 7-11 209
§ 7-11-2 1087
§ 7-11-3 1087
§ 9-5-1 247
§ 10-50 1090
§ 12-2 85, 969
§ 12-2-1 1582
§ 12-2-2 1582
§ 12-2-2 annet ledd 448
§ 12-2-7 tredje ledd 448
§ 16-30 1466

Forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 II 293

Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)

Forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon 952

Forskrift 22. desember 2000 nr. 1412 om overgangsregler for private tjenestepensjonsordninger 952

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lov av 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)
Forskrift 21. november 1989 nr. 1170 om forvaltning og bruk av midler i premiefond, pensjonsreguleringsfond og innskuddsfond 956
Forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold 956

Lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) 998, 1523, 1542
§ 4-2 1537
Skd. nr. 10/08 13. juni 2008 (Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen) 998

Lov av 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven)
Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om identitetskort på bygge- og anleggsplasser 788, 919
Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetalinger av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. 919

Lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) 122, 906
kap. 5 85
§ 5-6-12 sjette ledd 187
§ 5-6-17 690
§ 5-8-20 226
§ 5-8-21 226
§ 11-2 410, 1269
§ 19-2-4 1269

Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
Forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven (a-opplysningsforskriften) 122, 847

Forskrift 19. desember 2014 nr. 1860 om skattefradrag for uføre 1130

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Stikkordregister

A

Abandonering fra konkursbo
Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet 782
Abonnement på aviser
Avis mv. 161
Ad hoc-opsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Ad hoc-opsjoner
Ad hoc-opsjoner..... 483
Administrasjonsbygg, avskrivning
Administrasjonsbygg 367
Administrativ forpleining
Småutgifter når skattyter har fri kost 889
Adopsjon, engangsstønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Adoptivbarn
Foreldrefradrag..... 569
Klassefastsetting..... 770
ADSL
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
Advokat
Fullmektig 642
Juridisk bistand/prosesskostnader..... 767
Transaksjonskostnader mv. 1324
Agenthonorar
Dekning av agenthonorar 691
Agio
Valutagevinst/-tap 1537
Akklimatiseringstillegg, flypersonell
Akklimatiseringstillegg..... 553
Akkord
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. 685
Gjeldsforhandling 688
Akkord, underskuddsfremføring
Gjeldsforhandling/ underhåndsakkord 1340
Aksje, skattemessig kontinuitet
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg . 22
Aksjebytte, grenseoverskridende
Aksjer – aksjebytte..... 1
Aksjefond
Aksjer – realisasjon..... 12
Verdipapirfond..... 1566
Aksjefond, fritaksmetoden
Aksjefond 631
Generelt 629
Aksjefond, Obligasjonsfond
Verdipapirfond..... 1566
Aksjegevinst, fritaksmetoden
Fritaksmetoden..... 629
Aksjegevinster ved utflytting
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting..... 1391
Aksjeindeksobligasjon
Aksjeindeksobligasjon..... 483
Aksjeindeksobligasjoner, fritaksmetoden
Aksjeindeksobligasjoner..... 640
Aksjeleilighet
Bolig – formue 219
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – realisasjon 247
Bolig – tidsparter (time-share) 272
Aksjer
Aksjer – ansattes erverv til underpris 4
Aksjer – formue..... 6
Aksjer – realisasjon..... 12
Aksjer – utbytte..... 30
Aksjeselskap mv. – endring av RISK 61
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet..... 127
Aksjer, aksjeverdi i selskap stiftet i inntektsåret
Nystiftet aksjeselskap, hovedregel..... 10
Aksjer, fritaksmetoden
Fritaksmetoden..... 629
Aksjer, inngangsverdi
Inngangsverdi 19
Aksjer, tilknytning til virksomhet
Tilknytning til virksomhet 564
Aksjer i boligaksjeselskap
Bolig – realisasjon 247
Aksjer i selskap hjemmehørende i EØS
Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land 635
Aksjer i utenlandske selskaper, formue og inntekt
Aksjer, utbytte 1414

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Aksjeselskap
Aksjeselskap mv. – allment 52
Aksjeselskap mv. – endring av RISK 61
Aksjeselskap mv. – konsernbidrag 62
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer 68
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Virksomhet – opphør av virksomhet . 1610
Aksjeselskap, hjemmehørende i Norge eller utland
Aksjeselskap mv. 1462
Aksjeselskap, innsynsrett
Aksjeselskap mv. 712
Aksjeselskap, opphør av skatteplikt til Norge
Utflytting av aksjeselskap mv. 56
Aksjeselskap, reversering av ilignet korreksjonsinntekt
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt . 76
Aksjeselskap i utlandet som eier fast eiendom/anlegg, norskeid
Direkteligning av aksjonær i utenlandsk selskap med fast eiendom eller anlegg i utlandet 1422
Aksjetap, fritaksmetoden
Fritaksmetoden..... 629
Aksjeutbytte
Aksjer – utbytte..... 30
Aksjeutbytte, fritaksmetoden
Fritaksmetoden..... 629
Aksjonær
Aksjer – formue..... 6
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap 856
Aksjonær, tillegg for bruk av fri bil
Persongrupper som ikke omfattes av standardregelen..... 196
Aksjonærmodellen
Aksjer – realisasjon..... 12
Aksjer – utbytte..... 30
Aksjonærregisteret
Det elektroniske aksjonærregisteret .. 11
Aktivering
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel..... 374
Transaksjonskostnader mv. 1324
Vedlikehold 1549
Aktivitetskrav, grensen passiv kapitalforvaltning og virksomhet
Aktivitet..... 1589
Akupunktur, særfradrag for sykdomsutgifter
Akupunkturbehandling..... 1224
Akvakultur
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Alarm, bil
Tilleggsutstyr..... 203
Aldershjem
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937
Aldershjem, særfradrag for sykdomskostnader
Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem..... 1224
Alderspensjon
Pensjon – allment..... 943
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon 952
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon..... 956
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv..... 960
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) 946
Pensjon – Utenlandsk pensjonsordning..... 949
allmennaksjeselskap
Aksjeselskap mv. – allment 52
Allmenningsrett
Allmenningsrett 723
Alminnelig inntekt
Alminnelig inntekt 84
Skattefri arbeidsinntekt..... 1155
Alternativ fordelingsmetode, unngåelse av dobbeltbeskatning
Den alternative fordelingsmetoden... 1468
Amatøridrett
Idrett..... 690
Amerikansk opsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Andeler, kontinuitet ved arv og gave
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet..... 127
Andel i deltakerlignet selskap, fritaksmetoden
Inntekt og tap fra deltakerlignet selskap..... 635
Andelshaver
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne 209
Samvirkeforetak 1090
Andelslag
Samvirkeforetak 1090

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Andelslag, skattefri omdanning
Uregistrert andelslag/ samvirkeforetak ... 1601
Andelsleilighet
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne ... 209
Bolig – formue ... 219
Bolig – fritaksligning ... 231
Bolig – realisasjon ... 247
Andelsleilighet, beregning av gevinst ved realisasjon
Generelt ... 264
Andelsleilighet, stedbunden skattlegging
Hva er fast eiendom ... 1160
Anlegg, stedbunden skattlegging
Generelt ... 1160
Anlegg for produksjon og omsetning av varer, stedbunden skattlegging
Generelt ... 1162
Anmeldelse, rettigheter som siktet
Forholdet til EMK ... 1290
Annonse
Reklameinntekter/-kostnader ... 1048
Ansvarlig selskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning ... 293
Ansvarlig selskap i utlandet
Deltakerlignede selskaper mv. ... 1517
Apportinnskudd
Innskudd av formuesobjekt ... 316
Arbeiderbolig, avskrivningsrett
Boligbygg, arbeider-/ funksjonærboliger ... 367
Arbeiderboliger
Bolig – fri bolig ... 226
Arbeidere på kontinentalsokkelen
Sokkelarbeidere ... 1185
Arbeider under utførelse
Virksomhet – arbeider under utførelse ... 1597
Arbeider under utførelse, formue
Arbeider under utførelse ... 590
Arbeid på bolig
Bolig – eget arbeid ... 217
Arbeid på bolig, arbeidsgiveravgift
Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig ... 97
Arbeidsavklaringspenger, personinntekt
Trygdeytelser ... 973
Arbeidsgiveravgift
Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag ... 85
Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser ... 107
Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling ... 122
Arbeidsgiveravgift, arbeid på britisk sokkel
Arbeidsgiveravgift ... 1188
Arbeidsgiveravgift, etterberegning
Når premien ikke er blitt skattlagt ... 598
Arbeidsgiveravgift, fradrag i formue og inntekt
Fradrag i inntekten for avgifter ... 104
Arbeidsgiveravgift, søknad om billighetsnedsettelse
Søknad om ettergivelse/nedsettelse ... 125
Arbeidsgiveravgift, tidfesting
Når ytelse skal tas med i grunnlaget ... 100
Arbeidsgiveravgift, tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.
Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. 104
Arbeidsgiveravgift av naturalytelser
Naturalytelser ... 95
arbeidsgiverdekket sykdomskostnader
Behandlingsutgifter og behandlingsforsikring ved sykdom eller skade ... 909
arbeidsgiverforening
Kontingenter ... 783
Arbeidsgivers tilskudd til barnehage, arbeidsgiveravgift
Barnehage, arbeidsgivers tilskudd ... 105
arbeidsgivers tilskudd til barnehage, skatteplikt
Barnehage ... 908
Arbeidsgodtgjørelse
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap ... 968
Arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap, alminnelig inntekt
Arbeidsgodtgjørelse til deltaker ... 305
Arbeidsinntekt
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser ... 969
Arbeidsklær
Arbeidstøy mv. ... 125
Arbeidsoppdrag i hjemmet, arbeidsgiveravgift
Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig ... 97
Arbeidsopphold i Norge
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet ... 877
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet ... 1377
Arbeidsopphold i utlandet, skatteplikt for lønn
Lønnsinntekter, generelt ... 1424

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Arbeidsopphold utenfor hjemmet
Bosted – skattemessig bosted 281
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Arbeidsreise
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) 1035
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Arbeidsrom
Bolig – hjemmekontor mv..... 246
Arbeidstakerorganisasjon, kontingent
Arbeidstakerorganisasjon..... 784
Arbeidstøy
Arbeidstøy mv..... 125
Arbeidstøy, kunstnere
Arbeidstøy 838
Arbeidsutleie, arbeidsgiveravgift
Arbeidsutleie..... 86
Arbeidsutleie, skatteplikt til Norge
Arbeidsutleie..... 1425
Arbeidsvederlag inkludert i salgssum for foretak
Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)..... 1357
Armlengdeprinsippet
Utland – internprising (transfer pricing)..... 1400
Arrangement, velferdstiltak
Forestillinger, idrettsarrangementer mv..... 1559
Artikkelforfatter
Kunstnere..... 836
Artist
Kunstnere..... 836
Artister (norske), opptreden i utlandet
Skatteavtale 1437
Artister (utenlandske), skatteplikt til Norge
Artister og sportsutøvere..... 1436
Arv
Arvelater/etterlatte/dødsbo..... 148
Arv, kontinuitet
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet..... 127
Arv, opphavsrett
Arvinger 917
Arv/gave, skattemessig kontinuitet
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg. 22
Arveavgift, fradragsrett
Fradragsrett for arveavgift..... 153
Arvelater
Arvelater/etterlatte/dødsbo..... 148
Arveovergang, skatteplikt for avdøde og de etterlatte
Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen 153
Arvet aksje, inngangsverdi
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg. 22
Arvet eiendom, oppregulering av inngangsverdi per 1.1.1992
Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter 145
Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter 707
Arving, rett til andel av salgsvederlag
Andel av salgsvederlag for medarvinger..... 156
Asfaltering, avskrivning
Asfaltering 365
Atskilt ligning
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Attføringspenger, personinntekt
Trygdeytelser..... 973
Attføringsstønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Au pair, skatteplikt til Norge
Au pair mv..... 1424
Autorisasjonsgebyr for regnskapsførere dekket av arbeidsgiver
Regnskapsfører, arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for ansatte regnskapsførere..... 915
Avbetalingskjøp, begrensning i rentefradrag
Kredittkjøp 1072
Avbruddsgebyr
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv..... 675
Avbruddsligning i skogbruk
Opphør av gjennomsnittsligning 1174
Avfallshåndtering, kommuner
Kommuner..... 777
Avfinnelsessum
Skadeserstatning 1122
Avgifter til folketrygden
Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag..... 85
Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser..... 107
Arbeidsgiveravgift – innrapportering og betaling..... 122
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng 976
Avhendelse
Realisasjonsbegrepet 988
Avkastning, renteinntekter
Renteinntekter..... 1049

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Avling solgt under ett med jordbrukseiendom
Samlet realisasjon ... 752
Avling uhøstet, realisasjon
Uhøstet avling ... 753
Avløsere i jordbruk, reise hjem-arbeidssted
Avløser i jordbruket ... 1032
Avløserlag i jordbruk, ligningsmåten
Avløserlag ... 724
Avløsning av livrente, inntekt
Gjenkjøp (innløsning) av livrenter ... 607
Avløsning av pensjon, arbeidsgiveravgift
Pensjon ... 87
Avløsning av pensjon, livrente mv., personinntekt
Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp ... 972
Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp ... 1206
Avløsning av pensjon over driften, fradrag
Engangsbeløp ved avløsning av pensjon over driften ... 962
Avløsning av pensjon over driften, inntekt
Engangsbeløp ved avløsning av avtale om pensjon over driften, hovedregel ... 961
Avsatt gevinst
Betinget skattefritak ... 169
Avsetning
Utsteder ... 499
Avskrivbart driftsmiddel
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi ... 340
Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo ... 348
Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel ... 382
Avskrivning, forretningsverdi
Avskrivning/fradragsføring ... 379
Avskrivning, goodwill
Avskrivning/fradragsføring ... 379
Avskrivning, ikke levert selvangivelse
Ikke levert selvangivelse ... 357
Avskrivningsgrunnlag, klage
Avskrivningsgrunnlag ... 430
Avskrivningsgrunnlag, saldoavskrivning
Grunnlag for avskrivning/inntektsføring ... 356
Avskrivningssats
Avskrivning på positiv saldo ... 361
Avskrivningsskjema
Generelt ... 365
Avstandsfradrag
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) ... 1035
Avstandstabeller
Nyttige lenker ... 1622
Avvikende regnskapsår, regnskapsår, avvikende
Avvikende regnskapsår ... 1263
Avviklingsfond for reineiere
Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) ... 1018

B

Bandmusiker
Kunstnere ... 836
Bankboks
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. ... 675
Bankgebyr
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. ... 675
Bankinnskudd, tilordning av renter
Renter av sperret bankinnskudd ... 1055
Barn
Barn og ungdom ... 161
Foreldrefradrag ... 569
Underholdsbidrag ... 1333
Barn, klagerett
Barn og ungdom ... 431
Barn, tilordning av gjeldsrenter
Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret ... 1066
Barn, tilordning av personinntekt generelt
Barn ... 967
Barnebidrag, ikke fradragsrett
Ikke fradragsrett ... 1335
Barnebidrag, ikke skatteplikt
Unntak ... 1333
Barnehage, arbeidsgivers tilskudd og arbeidsgiveravgift
Barnehage, arbeidsgivers tilskudd ... 105
Barnehage, skatteplikt for arbeidsgivers tilskudd
Barnehage ... 908
Barnehage/barnepark, skatteplikt for eier
Barnepass ... 166
Barnepass
Barnepass ... 166
Foreldrefradrag ... 569
Barnepass, arbeidsgiveravgift
Privat pass av barn ... 97
Barnepass, lønnsopplysningsplikt
Arbeidsoppdrag og barnepass i hjemmet ... 853

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Barnepensjon, særskilt inntektsfradrag for ungdom
Særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. ... 164
Barnetilsyn, skattefritak for stønad
Skattefrie ytelser ... 1328
Barnetrygd, satser
Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2015 og 2016 ... 1618
Barnetrygd, skattefritak
Skattefrie ytelser ... 1328
Tilskudd i trygdeordning o.l. ... 1317
Barnløshet, særfradrag for sykdomskostnader
Barnløshet (infertilitet) ... 1224
Barn og ungdom, erstatning
Barn og ungdom, engangserstatning/ forsikringsutbetaling ... 591
Beboere
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. ... 937
Bedriftshelsetjeneste, arbeidsgiveravgift
Helsetjeneste ... 106
Bedriftshelsetjeneste dekket av arbeidsgiver
Helsetjeneste ... 912
Bedriftshytte, avskrivning
Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter ... 367
Bedriftshytte, fri bruk
Bedriftshytte ... 1558
Bedriftsidrett, velferdstiltak
Bedriftsidrett ... 1559
Bedriftskantine, skattefritak for mindre ytelser
Bedriftskantine ... 1559
Befal
Forsvarspersonell ... 624
Begravelse, fradragsrett for kostnader
Begravelse ... 157
Begravelsesbil, saldogruppe
Generelt ... 350
Begrensning av skatt
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne ... 1130
Behandling av sykdom, kostnadene dekket av arbeidsgiver
Behandlingsutgifter og behandlingsforsikring ved sykdom eller skade ... 909
Behandlingsforsikring, arbeidsgiveravgift
Helsetjeneste ... 106
Behandlingsgebyr ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Behandlingskostnader, arbeidsgiveravgift
Helsetjeneste ... 106
Beiterett
Rettigheter i fast eiendom ... 1079
Belønning
Prisbelønninger ... 987
Bensinstasjon, avskrivning
Bensinstasjoner ... 365
Beregnet personinntekt
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen) ... 448
Personinntekt – allment ... 966
Beregnet personinntekt, klage
Beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak ... 429
Beregning av personinntekt, oversikt
Oversikt over fremgangsmåten ... 451
Beregningsenhet for beregnet personinntekt
Beregningsenheten ... 449
Beregningsgrunnlag, minstefradrag
Inntekt det kan gis minstefradrag i ... 900
Beregningsgrunnlag, tilleggsskatt
Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt ... 1281
Bergingslønn i fiske
Bergingslønn ... 540
Beskatning ved utdeling
Deltakerlignet selskap – utdeling ... 330
Bestikkelse
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. ... 1331
Besøkshjem, godtgjørelse
Godtgjørelse for barns opphold i besøkshjem ... 628
Besøksreise, grensen mot yrkesreise
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser ... 1022
Besøksreiser
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet ... 871
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet ... 877
Betalingskort, fradrag for omkostninger
Kredittkort/betalingskort ... 1073
Betalingskort betalt av arbeidsgiver, skatteplikt
Betalingskort ... 909
Betingede rettigheter, formue
Betingede rettigheter ... 582
Betingede tilskudd
Betingede tilskudd ... 1319

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Betinget avsatt gevinst, klage
Betinget avsatt gevinst 429
Betinget skattefritak
Betinget skattefritak 169
Betinget skattefritak, sameier
Betinget skattefritak 1088
Betydelig driftsmiddel
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
Bevertningskostnader
Representasjon..... 1075
Bevertningskostnader for journalister, fradragsrett
Bevertningskostnader 767
Bevertningssted, saldogruppe
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv..... 352
Beviskrav, tilleggsskatt
Beviskrav 1271
BFU
Bindende forhåndsuttalelser 205
Bidrag
Partiskatt 937
Tilskudd – offentlige tilskudd 1316
Underholdsbidrag 1333
Bidrag fra arbeidsgiverorganisasjon, skatteplikt
Streike- og lockoutbidrag..... 668
Bidrag fra fagorganisasjon, skatteplikt
Streike- og lockoutbidrag..... 668
Bidrag til utdanning av tillitsvalgt
Bidrag til utdanning av tillitsvalgte ... 668
Bidrag under fosterhjems-/ institusjonsopphold, ikke fradragsrett
Ikke fradragsrett..... 1335
Bierverv, reise hjem-arbeidssted
Bierverv..... 1032
Bil
Bil – formue..... 182
Bil – fradrag for bilkostnader 183
Bil – godtgjørelse..... 187
Bil – realisasjon/uttak 204
Bil, deltakerlignet selskap
Bil 306
Bil, særfradrag for sykdomskostnader
Bil 1225
Bildende kunstner
Kunstnere..... 836
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Bilgodtgjørelse
Bil – godtgjørelse..... 187
Bilgodtgjørelse, trekkplikt og arbeidsgiveravgift
Bilgodtgjørelse for besøksreiser 92
Bilgodtgjørelse for daglig reise mellom hjem og arbeidssted 93
Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger Skattedirektoratets forskuddssatser 91
Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som ikke følger Skattedirektoratets forskuddssatser 92
Bilgodtgjørelse ved arbeid for veldedig organisasjon/politiske verv, reise hjem-arbeidssted
Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv 1047
Bilkostnader ved arbeidsreise, reiseavstand utover 50 000 km
Fradrag når reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser i inntektsåret overstiger 50 000 km 1038
Billedhugger
Kunstnere..... 836
Billetter, velferdstiltak
Forestillinger, idrettsarrangementer mv..... 1559
Bilpriser
Nyttige lenker 1622
Bindende forhåndsuttalelser
Bindende forhåndsuttalelser 205
Bioenergianlegg
Fyringsanlegg/varmeanlegg..... 728
Biomasse til energiformål, jordbruksfradrag
Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved..... 745
Blind, særfradrag for sykdomskostnader
Synshemming 1228
Blåskjell
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Bobestyrer, plikt til å levere selvangivelse mv.
Bo 1104
Bobestyrer, taushetsplikt
Bobestyrer 1243
Boksettersyn
Opplysningsplikt om egne forhold.... 925
Bokføring
Regnskap – foretak med bokføringsplikt..... 998
Bokføringsplikt, kunstnere
Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 837
Bokføringsplikt, tidfesting
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.... 1255

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Bolig
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne 209
Bolig – eget arbeid..... 217
Bolig – formue 219
Bolig – fri bolig 226
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – garasje..... 244
Bolig – hjemmekontor mv..... 246
Bolig – realisasjon 247
Bolig – regnskapsligning 267
Bolig – tidsparter (time-share) 272
Føderåd..... 662
Bolig, deltakerlignet selskap
Bolig 306
Bolig, direkteligning
Bolig – regnskapsligning 267
Bolig, selvstendig/uselvstendig bolig, definisjon
Selvstendig/uselvstendig bolig..... 287
Boligbyggelag
Samvirkeforetak 1090
Bolighus på gårdsbruk, inntekt og fradrag
Bolig 725
Bolighus på gårdsbruk, realisasjon
Særlig om våningshuset 752
Bolig regnskapsligning
Bolig – regnskapsligning 267
Boligsameie
Sameie – ligning etter bruttometoden..... 1087
Boligselskap
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne 209
Boligselskap, fritaksmetoden
Gevinst og tap på eierandel i boligselskap 634
Boligselskap, ikke eget skattesubjekt
Hvilke selskaper lignes som eget skattesubjekt..... 54
Boligselskap/leid eiendom mot innskudd, beregnet personinntekt
Særregel for leid eiendom mot innskudd 457
Boligsparing for ungdom
Boligsparing for ungdom (BSU) 274
Bompenger for bil, fradrag på yrkesreise
Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad 186
Bompenger på arbeidsreise
Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering 1043
Bompenger på arbeidsreise/private turer, dekket av arbeidsgiveren
Bompenger/fergekostnader 909
Bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret
Bonus ved endt kontraktstid i Forsvaret 627
Bonusytelser fra flyselskap, hotell mv.
Bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver 906
Borett
Føderåd..... 662
Borettslagsleiligheter
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne 209
Bolig – realisasjon 247
Bortfeste
Rettigheter i fast eiendom..... 1079
Bortleie
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – regnskapsligning 267
Bosatt
Bosted – skattemessig bosted..... 281
Utland – skattemessig bosted..... 1453
Boslutning
Forhåndsligning..... 575
Bosted
Bosted – skattemessig bosted..... 281
Utland – skattemessig bosted..... 1453
Bostedsbekreftelse i forhold til utlandet
Bostedsbekreftelser mv. 1463
Bostedstvist
Bostedstvist 286
Bostøtte fra det offentlige, skattefritak
Bostøtte..... 1317
Bot
Bot, gebyr mv. 290
Brakkelag, fradragsrett for kost for arbeidstaker
Vilkår for fradrag etter sats 885
Brann
Skadeserstatning 1122
Brann, betinget skattefritak
Generelt 169
Brannvarslingsanlegg i jordbruket, fradragsføring
Brannvarslingsanlegg..... 726
Bredbånd
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
Briller, dekket av arbeidsgiveren
Briller..... 910
Briller, godtgjørelse
Briller..... 1359
Britisk sokkel, skattlegging av sokkelarbeidere
Generelt 1187

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Brukshindring, botid ved ikke-bruk
Botid ved ikke-bruk for egen boligeiendom 259
Brukskunstner
Kunstnere..... 836
Bruksrett
Rettigheter i fast eiendom..... 1079
Bruktbilsalg, virksomhet
Bruktbilsalg 1590
Bruttoformue
Formue 578
Bruttoligning
Bolig – regnskapsligning 267
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Sameie – ligning etter bruttometoden..... 1087
Bruttometoden, utgiftsgodtgjørelse
Bruttometoden 1358
Bulimi, særfradrag for sykdomskostnader
Bulimi 1225
Buskap, formuesverdi
Verdsetting av buskap 722
Buskap, realisasjon
Buskap 751
Buss
Bil – fradrag for bilkostnader 183
Busser, saldogruppe
Generelt 350
Bustøtte fra det offentlige, skattefritak
Bostøtte..... 1317
Bygdeallmenning, fritaksmetoden
Bygdeallmenninger..... 630
Bygg og anlegg, saldogruppe
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv..... 352
Bygg under oppføring i virksomhet, formue og inntekt
Virksomhet – arbeider under utførelse 1597
Bygning, skille bygning og grunn
Grunn/bygning 369
Bygning, skille mot kostnader vedrørende tomten
Oppføring av bygning..... 369
Bygningskunst
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Bygsel
Rettigheter i fast eiendom..... 1079
Bytte, fastsetting av vederlag
Vederlag i form av formuesobjekt (bytte, makeskifte) 1353
Bytte, inngangsverdi
Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014 . 141
Bytte av bolig
Bolig – realisasjon 247
Bytte av fast eiendom med det offentlige
Betinget skattefritak 169
Bærplukking, skatteplikt for mindre salgsinntekter
Særlig om hage- og naturprodukter .. 1269
Bøker
Faglitteratur..... 479
Børsintroduksjon
Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon..... 60
Båt
Fritidsbåter..... 641
Innbo og løsøre..... 694
Båt, reindrift
Båt 1012
Båt og velferdstiltak
Fritidsbåt..... 1560

C

Call opsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Campingplass, realisasjon
Jordbruk og annen virksomhet..... 750
Campingvogn
Campingvogner 291
Innbo og løsøre..... 694
Cashgame
Særlig om pokerspill..... 1268
CFD
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)..... 491
CFD,Contract for Difference
CFD (Contract for Difference)..... 483
Clearingsentral
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Contract for difference
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)..... 491
Cøliaki, særfradrag for sykdomskostnader
Matallergi 1226

D

Daglige arbeidsreiser
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) 1035

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Daglig leder
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap 856
Dagmamma
Barnepass 166
Dagmamma, arbeidsgiveravgift
Privat pass av barn 97
Dagpenger under arbeidsledighet, fisker
Dagpenger under arbeidsledighet..... 540
Dagpenger under arbeidsløshet, arbeidsgiveravgift
Dagpenger under arbeidsløshet..... 105
Dagpenger ved arbeidsløshet, personinntekt
Trygdeytelser..... 973
Dagpenger ved syke- og ulykkesforsikring
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Dagsreise
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Data
Innsynsrett – egne forhold 709
Data, levering av selvangivelse
Hovedregel 1104
Datafeil, tilleggsskatt
Unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold 1277
Datautskrift til erstatning for skjema
Generelt 930
Datautstyr, avskrivning
Generelt 368
Datautstyr, utplassert av arbeidsgiveren
Datautstyr 910
Dekket shortsalg
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)..... 1572
Dekning av gjeld i deltakerlignet selskap, fradragsrett
Deltakers dekning av selskapets gjeld 307
Dekning av kostnader
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Deltagers regress
Deltakers dekning av selskapets gjeld 307
Deltaker, gevinstbeskatning av andeler ved utflytting
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting..... 1391
Deltakeradgang i fiske, formue
Fiskeritillatelser..... 540
Deltakeradgang i fiske, fradragsføring
Fiskeritillatelser, generelt..... 541
Deltakere i deltakerlignet selskap, inngåelse av ekteskap
Inngåelse av ekteskap i 2015 eller senere..... 295
Deltaker i deltakerlignet selskap, forhåndsligning
Spesielt om deltaker i deltakerlignet selskap..... 577
Deltakerlignet selskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden... 299
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere 314
Deltakerlignet selskap – nyetablering 314
Deltakerlignet selskap – oppløsning.. 317
Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel..... 324
Deltakerlignet selskap – utdeling..... 330
Inntekt og tap fra deltakerlignet selskap..... 635
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Virksomhet – opphør av virksomhet . 1610
Deltakerlignet selskap, fastsetting av inntektstillegg ved utdeling
Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling 339
Deltakerlignet selskap, gjeldsrenter
Deltakerlignet selskap..... 1066
Deltakerlignet selskap, godtgjørelse for arbeidsinnsats
Arbeidsgodtgjørelse..... 335
Deltakerlignet selskap, innsynsrett
Deltakerlignet selskap..... 712
Deltakerlignet selskap, skjermingsgrunnlag
Skjermingsgrunnlaget..... 331
Deltakerlignet selskap, skjermingsrente
Skjermingsrente 334
Deltakerlignet selskap, tilordning av skjermingsfradraget
Tilordning av skjerming..... 334
Deltakerlignet selskap i utlandet
Deltakerlignede selskaper mv..... 1517
Deltakerligning
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap..... 968
Deltakerligning etter nettometoden
Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden... 299
Deltakeroppgave, deltakerlignet selskap
Selskapets deltakeroppgave..... 312

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Delt ansvar
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Demonstrasjonsvarer, avskrivning
Demonstrasjonsvarer..... 342
Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen
Forholdet til EMK 1290
Den norske kirke, fradragsrett for gaver
Gaver til en stats alminnelige statskirke 674
Derivater
Derivater 480
Derivater, fritaksmetoden
Finansielle instrumenter 639
Designbeskyttet, fordeling over tre år
Patentert oppfinnelse..... 986
Det elektroniske aksjonærregisteret
Det elektroniske aksjonærregisteret .. 11
Diabetes, særfradrag for sykdomskostnader
Diabetes (sukkersyke)..... 1225
Diett
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Merkostnader – kost ved reiser/ fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Differanseavregning
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap 513
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards 512
Differansekontrakt
CFD (Contract for Difference)..... 483
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)..... 491
Differanse-RISK
Endring av selskapets ligning 62
Diplomater, arbeidsgiveravgift
Diplomater unntatt fra trygd i Norge 103
Diplomater, utenlandske, skatteplikt til Norge
Utenlandske diplomater 1435
Direkte ligning
Bolig – regnskapsligning 267
Dissens
Endringssak – klage..... 425
Dobbeltbeskatning
Utland – grensegjengere 1397
Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning 1466
Dobbelt straffeforfølgning
Forholdet til EMK 1290
Doktorgrad, fradragsføring
Fradragsrett for kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad 1347
Dokumentasjonsbegrepet
Dokumentasjon 883
Dokumentasjonskrav, billettløse reiser
Krav til dokumentasjon av reisekostnader, billettløse reiser..... 95
Dokumentasjonskrav, reisekostnader
Krav til dokumentasjon av reisekostnader 94
Dokumentinnsyn
Innsynsrett – allmennheten..... 707
Innsynsrett – egne forhold 709
Taushetsplikt 1237
Domene
Salg av domenenavn..... 1268
Domene på internett, formuesskatt
Internettdomene 591
Dommere, idrett
Dommere, teknisk personell 692
Driftsbygninger, realisasjon
Driftsbygninger og skogskoie 752
Driftsmiddel
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo..... 348
Driftsmiddel – direkte fradragsføring 372
Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel 382
Gevinst- og tapskonto 677
Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde . 1377
Vedlikehold 1549
Driftsmiddel, beholdning
Større førstegangsanskaffelser 374
Driftsmiddel, klage over avskrivningsgrunnlag
Avskrivningsgrunnlag 430
Driftsmiddel, større førstegangsanskaffelse
Større førstegangsanskaffelser 374
Driftsmiddel i lønnet erverv
Særlig om bruk i lønnet erverv 341
Driftspensjon
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv..... 960

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Driftstilskudd, reindrift
Driftstilskudd 1012
Driftstilskudd fra det offentlige, skatteplikt
Driftstilskudd 1317
Drikkepenger
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. 665
Drikkepenger, arbeidsgiveravgift
Drikkepenger 105
Drosjebil, saldogruppe
Drosjebiler 351
Drosje dekket av arbeidsgiver, reise hjem-arbeid
Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller 1046
Drosjesjåfører
Arbeidstøy mv. 125
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. 665
Due diligence
Transaksjonskostnader mv. 1324
Due diligence i aksjeselskap, fradragsrett
Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon 60
Dugnad
Bolig – eget arbeid 217
Dykkere, statens kompensasjons- og oppreisningsordning
Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere 1129
Dyr, formuesverdi
Verdsetting av buskap 722
Dysleksi, særfradrag for sykdomskostnader
Ordblindhet (dyslektikere) 1227
Dødsbo
Arvelater/etterlatte/dødsbo 148
Klassefastsetting 770
Dødsbo, arbeidsgiveravgift
Dødsbo 86
Dødsbo, innsynsrett
Dødsbo 713
Dødsbo, klassefastsetting
Dødsbo 776
Dødsbo, kontinuitet
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet 127
Dødsbo, skattested
Dødsbo 1159
Dødsfall, personinntekt
Dødsfall 967
Dødsfall, skattebegrensning
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne 1130
Dødsfall, skatteplikt for avdøde og de etterlatte
Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen 153
Døgnhvile, definisjon
Døgnhvile 286
Døve, særfradrag for store sykdomskostnader
Hørselshemmede 1226

E

Earn-out
Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out) 1357
Earn-out, omklassifisering til lønn av vederlag for aksjer/foretak
Overdragelse av foretak/aksjer(earn-out) 1300
EDTA-behandling, særfradrag for store sykdomskostnader
EDTA-behandling 1226
Egen boligdel i avskrivbart bygg, avskrivningsgrunnlag
Egen boligdel i avskrivbart bygg, generelt 358
Egenkapitalbevis
Aksjer – ansattes erverv til underpris 4
Aksjer – realisasjon 12
Aksjer – utbytte 30
Egenkapitalbevis, renter
Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) 1049
Egenkapitalbevis, tilordning av renter
Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker mv. 1055
Egenoppgave
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister 1101
Egen regning og risiko, næringsbegrepet
Generelt 1584
Eget arbeid
Bolig – eget arbeid 217
Bolig – realisasjon 247
Eget arbeid med tilvirkning/påkostning, skatteplikt og inngangsverdi
Verdi av eget arbeid 701
Eget arbeid på bygninger i jordbruk
Eget arbeid på bygninger mv. 727
Egne aksjer, kjøp/salg
Særlig om kjøp og salg av «egne aksjer» 14

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Eiendeler i virksomhet
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer 68
Eiendom i utlandet, formue og inntekt
Fast eiendom 1411
Eiendomsrett
Eierbegrepet 387
Eierbegrepet
Eierbegrepet 387
Eierleilighet
Bolig – formue 219
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – realisasjon 247
Eierlønn i deltakerlignet selskap, alminnelig inntekt
Arbeidsgodtgjørelse til deltaker 305
Eierlønn i deltakerlignet selskap, personinntekt
Hovedregel 968
Ekspropriasjon, betinget skattefritak
Generelt 169
Ekspropriasjon av del av fast eiendom
Ekspropriasjon 1123
Ekspropriasjon av skog, skatteplikt
Kraftledningsgate 1170
Ektefeller
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Klassefastsetting..... 770
Ektefeller, deltakerligning
Ektefeller som deltakere i et deltakerlignet selskap..... 294
Ektefeller, felles bedrift
Inntekt av virksomhet (felles bedrift) 401
Ektefeller, fordeling av gjeld ved flere kommuner
Ektefeller 684
ektefeller, indre selskap
Særlig om indre selskap 296
Ektefeller, ligningsmåte felles bedrift
Ektefeller 446
Ektefeller, skattemessig bosted
Ektefeller 281
Ektefeller, tilordning av personinntekt generelt
Ektefeller 967
Ektefeller, tilordning av rentefradrag
Ektefeller, generelt 1065
Ektefeller med arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap, alminnelig inntekt
Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle..... 306
Ektefeller med arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap, personinntekt
Ektefeller 968
Ektefeller som er separert eller skilt
Underholdsbidrag 1333
Elektrisitetsverk
Kraftforetak 804
Elektronisk kommunikasjon
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
Elektronisk levering av selvangivelse mv.
Elektronisk levering av selvangivelsen mv. 931
Emigrasjon, opphør av bostedstilknytning
Internrett, skattemessig bosted ved utflytting, generelt 1455
Emisjon
Transaksjonskostnader mv. 1324
Emisjon, inngangsverdi for fondsaksjer
Fondsaksje og stamaksje 22
EMK
Forholdet til EMK 1290
Endring av eierform
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Endring av selvangivelse
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør 1098
Endringsfrist, Sivilombudsmannen
Uttalelse fra Sivilombudsmannen..... 419
Endringssak
Endringssak – endring uten klage..... 410
Endringssak – klage..... 425
Endringssak – sakskostnader..... 437
Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver 442
Enearving
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet..... 127
Enearving 149
Energiverk
Kraftforetak 804
Engangsstønader fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Enhetskvote
Fiskeritillatelser, generelt..... 541
Enkeltpersonforetak
Enkeltpersonforetak – allment 446
Enkeltpersonforetak – realisasjon 469
Virksomhet – allment 1582
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Virksomhet – opphør av virksomhet . 1610
Enker/enkemenn
Klassefastsetting..... 770

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Enmannsforetak
Enkeltpersonforetak – allment 446
Enslige, skattemessig bosted
Enslige 281
Enslig forsørger
Foreldrefradrag 569
Klassefastsetting 770
Enslig forsørger, skattemessig bosted
Person som bor sammen med barn eller søsken 281
Entertainer
Kunstnere 836
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon, skattefritak
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold 667
Erstatning
Betinget skattefritak 169
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Skadeserstatning 1122
Utgangsverdi 1353
Erstatning, barn og ungdom
Barn og ungdom, engangserstatning/ forsikringsutbetaling 591
Erstatning, skog
Erstatning 1176
Ervervsevne
Skadeserstatning 1122
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne 1229
Etablererstipend fra Innovasjon Norge, skatteplikt
Etablererstipend 1317
Etablererstipend i landbruket
Tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket 737
Etableringsgebyr ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Etatsutdanning, lønn under
Etatsutdanning 1352
Etterbetaling
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn 476
Etterbetaling fra næringssamvirke
Skogbruk 1163
Etterbetalt lønn mv. etter utreise fra Norge
Etterbetalt arbeidsinntekt ved opphør av midlertidig opphold 1425
Ettergitt skatt, nedsettelse av pensjonsgivende inntekt
Folketrygd – nedsettelse 555
Ettergivelse, betydning for inngangsverdi
Ettergivelse av kjøpesum 699
Ettergivelse av gjeld
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. 685
Ettergivelse av lån, aksjonær/deltaker/ arbeidstaker
Ettergivelse av hovedstol 862
Ettergivelse av renter, aksjonær/ deltaker/arbeidstaker
Ettergivelse av renter 862
Ettergivelse av skatt etter søknad på sluttvederlag
Ettergivelse av utlignet skatt 1185
Ettergivelse av utlignet skatt etter søknad, etterbetalt lønn
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år 478
Ettergivelse av utlignet skatt etter søknad, etterbetalt pensjon
Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser 476
Etterlatte
Arvelater/etterlatte/dødsbo 148
Etterlønn, arbeidsgiveravgift
Etterlønn/etterpensjon 105
Etterlønn/etterpensjon, lønnsopplysningsplikt
Etterlønn/etterpensjon 854
Etterlønn/-pensjon, arbeidsgiveravgift
Dødsfall 100
Etterlønn ved dødsfall, skatteplikt
Etterlønn 158
Etterpensjon, arbeidsgiveravgift
Etterlønn/etterpensjon 105
Etterpensjon ved dødsfall, skatteplikt
Etterpensjon 158
Etterutdanning
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Ettervernshjem
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937
Europeiske Menneskerettskonvensjonen
Forholdet til EMK 1290
Europeisk opsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Europeisk selskap, fritaksmetoden
Europeisk selskap 630
EØS-avtalen
EØS-retten og forholdet til norsk skatterett 1383

F

Fagforeninger
Skattefrie institusjoner mv. 1143

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fagforeningskontingent
Kontingenter 783
Faglig forsvarlig tilbud, særfradrag for sykdomskostnader
Krav til faglig forsvarlig behandling .. 1223
Faglitteratur
Faglitteratur..... 479
Familiebarnehage
Barnepass 166
Familiebarnehage, skatteplikt for eier
Barnepass 166
Familieleilighet, definisjon
Familieleilighet 239
Familiær hyperkolesterolemi, særfradrag for store sykdomskostnader
Familiær hyperkolesterolemi..... 1226
Fartsbøter
Bot, gebyr mv. 290
Fartøy, saldogruppe
Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv..... 352
Fast anlegg for produksjon og omsetning av varer, stedbunden skattlegging
Generelt 1162
Fast anlegg generelt, stedbunden skattlegging
Generelt 1160
Fast arbeidssted, arbeidsreiser
Skillet mellom fast og ikke-fast arbeidssted 1025
Fast driftssted, utland
Fast driftssted 1512
Tilordning av inntekter/kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted 1514
Fast eiendom, stedbunden skattlegging
Generelt 1160
Fast eiendom i utlandet, formue og inntekt
Fast eiendom 1411
fast eiendom som er arvet
Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter 145
Fastrentelån, innfrielse før forfallstid
Innfrielse av fastrentelån før forfall... 1050
Innfrielse av fastrentelån før forfall... 1071
Fastsetting av personinntekt
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)..... 448
Fast teknisk installasjon i bygning
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo..... 348
Fedme, særfradrag for store sykdomskostnader
Fedme..... 1226
Feilutbetaling av lønn
Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser 1264
Felles bedrift, samboere
Bedrift som eies av en eller begge av samboerne 1085
Felles bedrift for ektefeller
Inntekt av virksomhet (felles bedrift) 401
Felles bedrift for ektefeller, andel i deltakerlignet selskap
Ektefellers felles bedrift 294
Felles bedrift for ektefeller, dødsfall
Særlig om felles bedrift..... 149
Felles bedrift for ektefeller, opphør av virksomhet
Felles bedrift..... 1612
Felles foreldreansvar
Klassefastsetting..... 770
Felles ligning
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Ferdigvarer
Varebeholdning..... 1542
Fergekostnad, fradrag på yrkesreise
Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad 186
Fergekostnader
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) 1035
Fergekostnader for bil på arbeidsreise
Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering 1043
Fergekostnader på arbeidsreise/private turer, dekket av arbeidsgiveren
Bompenger/fergekostnader 909
Feriepenger ved utflytting
Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting til utlandet 1251
Feriereise dekket av arbeidsgiver, grense mot velferdstiltak
Feriereise..... 1559
Feriereiser dekket av arbeidsgiver
Privatreiser for ansatte..... 915
Feste
Rettigheter i fast eiendom..... 1079
Festeavgift på ubebygget tomt, fradragsrett
Rettighetshaver 1084
Feste av tomt, inntekt
Spesielt om tomtefeste..... 1083
Festet tomt – innløsning, betinget skattefritak
Innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72 177

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Filial av utenlandsk forsikringsselskap, formue
Utenlandske forsikringsselskaper..... 592
Filmverk
Opphavsretter..... 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Filmverk, avskrivning
Filmverk..... 368
Finansiell binary betting
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner..... 493
Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner..... 500
Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold 503
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap..... 513
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards 512
Finansielle instrumenter, CFD
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)..... 491
Finansielle instrumenter, fritaksmetoden
Finansielle instrumenter..... 639
Finansiell opsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansiell spread betting
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finanstilsynet
Finanstilsynet 1244
Finnerlønn, skatteplikt
Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense..... 1266
Finnmarksfradrag
Generelt 518
Finske grensekommuner
Utland – grensegjengere 1397
Firmahytte, avskrivning
Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter..... 367
Firmahytte, fri bruk
Bedriftshytte 1558
Fisjon
Fisjon – innenlands 520
Fisjon, utland
Fisjon over landegrensene..... 531
Fisjon over landegrensene
Fisjon over landegrensene..... 531
Fiske
Fiske 539
Fiske, arbeidsgiveravgift
Fiske og fangst..... 105
Fiskeoppdrett
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Fiskerett i ferskvann, formue
Fiske 1166
Fiskerett i ferskvann, inntekt/kostnad
Fiske 1176
Fiskerirettighet, fradragsføring
Fiskeritillatelser, generelt..... 541
Fiskeritillatelse
Fiskeritillatelser, generelt..... 541
Fiskeritillatelser
Fiskeritillatelser..... 540
Fisketur, velferdstiltak
Jakt og fiske 1560
Fjernsyn, stortingsrepresentanter
Kostnader til fjernsynsapparat 1192
Flere kommuner
Fordelingsfradrag..... 557
Skattestedet 1157
Flermannsbolig
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – realisasjon 247
Flermannsbolig, definisjon
Flermannsbolig mv. 239
Flomskade, betinget skattefritak
Generelt 169
Floors
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Fly, saldogruppe
Saldogruppe f, fly, helikopter..... 352
Flypersonell
Flypersonell (sivilt) 551
Flytebrygge, avskrivning
Flytebrygger..... 368
Flytedokk, avskrivning
Flytedokk 368
Flyttekostnader
Flyttekostnader..... 553
Flyttekostnader, reisekostnader
Hva fradragsretten omfatter..... 554
Flyttekostnader, stortingsrepresentanter
Flyttekostnader..... 1191
Flytting av stedbunden personlig virksomhet
Flytting av stedbunden personlig virksomhet..... 1160
FN-personell (utenlandske), skatteplikt til Norge
Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner..... 1435

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Folketrygd
Folketrygd – nedsettelse 555
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Trygdeytelser mv. 1328
Folketrygd, etterbetaling
Avgifter til folketrygden 477
Folketrygd, grunnbeløpet
Folketrygd – grunnbeløpet..... 1619
Fond for idrettsutøvere
Idrett..... 690
Fond for idrettsutøvere, arbeidsgiveravgift
Idrettsutøvelse 106
Fond for idrettsutøvere, lønnsopplysningsplikt
Utbetalinger til idrettsutøvere mv..... 855
Fond for reineiere
Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond)..... 1018
Fondsaksje, inngangsverdi
Fondsaksje og stamaksje..... 22
Fondsaksje og stamaksje..... 22
Fondsaksjer
Aksjer – ansattes erverv til underpris 4
Verdipapirfond..... 1566
Fondsbasert livrente
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) 602
Fondsemisjon, inngangsverdi for aksjene
Fondsaksje og stamaksje..... 22
Forbruksforeninger
Samvirkeforetak 1090
Fordekte verdioverføringer, deltakerlignet selskap
Fordekte verdioverføringer 336
Fordeling av fradrag mellom kommuner i sameie som lignes etter bruttometoden
Flere kommuner 1088
Fordeling av visse fradrag mellom kommuner
Fordelingsfradrag..... 557
Fordelingsmetoden, deltakerlignet selskap
Bare deler av virksomheten er skattepliktig i Norge 336
Fordelingsmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning
Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)..... 1467
Fordelingstvist mellom kommuner, skattestedet
Fordelingstvist 1162
Fordring
Fordringer 559
Fordring, tilknytning til virksomhet
Tilknytning til virksomhet 564
Foredrag, skattefritak for enkeltstående arbeidsprestasjon
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold..... 667
Foredragsholder, skattefritak for mindre beløp
Utbetaling av mindre beløp 1155
Forekomster av sand, grus mv., realisasjon
Vannfall, forekomster av sand, grus mv..... 750
Foreldelse
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. 685
Foreldre
Barn og ungdom 161
Foreldrefradrag..... 569
Foreldrehjem, definisjon
Foreldrehjem 287
Foreldrepenger, arbeidsgiveravgift
Foreldrepenger 106
Foreldrepenger, personinntekt
Trygdeytelser..... 973
Forelegg
Bot, gebyr mv. 290
Forholdet til EMK..... 1290
Forening, fritaksmetoden
Generelt 629
Foreninger
Kontingenter 783
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Forenklet lønnsinnrapportering/ trekkoppgjør
Forenklet lønnsrapporteringsordning/forenklet a-melding 850
Foretaksmodellen
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)..... 448
Foretakspensjon
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon 952
Forfatter
Kunstnere..... 836
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Forfatterhonorar, arbeidsgiveravgift
Forfatterhonorar 106
Forfatterrettigheter
Opphavsretter 917
Forhåndsligning
Forhåndsligning..... 575

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fôringsanlegg
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Forkjøpsrett, begreper
Inndeling av rettigheter 1079
Forlenget klagefrist
Fristforlengelse 432
Forlis, betinget skattefritak
Generelt 169
Formidlingsprovisjon ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Formue
Aksjer – formue..... 6
Bil – formue..... 182
Bolig – formue 219
Formue 578
Formue i skog
Generelt 1165
Fornyelsesprovisjon ved forlengelse av lån, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Forpaktning
Jordbruk – forpaktning 739
Forpleiningsgodtgjørelse
Forpleining..... 593
Forretningsbygg, saldogruppe
Saldogruppe i, forretningsbygg 353
Forretningsverdi
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel..... 374
Forretningsverdi, avskrivning
Avskrivning/fradragsføring..... 379
Forretningsverdi, direkte fradragsføring
Avskrivning/fradragsføring..... 379
Forretningsverdi, fastsetting, Goodwill, fastsetting
Forretningsverdi (goodwill) 378
Forretningsverdi, formue
Formue 379
Forretningsverdi (goodwill) 584
Forretningsverdi, verdsetting
Verdsetting av immaterielle eiendeler 380
For sent levert selvangivelse
Forsinkelsesavgift..... 610
Frist for levering av selvangivelse 1105
Forsikring
Forsikring – allment 594
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)..... 596
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) 602
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Skadeserstatning 1122
Forsikring, tariffestet pakkeforsikring i fiske
Pakkeforsikring iht. overenskomst/tariffavtale..... 543
Forsikringsselskaper, opplysningsplikt for livrenter
Forsikringsselskapers opplysningsplikt 607
Forsikringsutbetaling, barn og ungdom
Barn og ungdom, engangserstatning/forsikringsutbetaling..... 591
Forsinkelsesavgift
Forsinkelsesavgift..... 610
Forsinkelsesrente
Renter av gjeld..... 1063
Forskere
Stipend..... 1188
Forskning
Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag..... 613
Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN 614
Forskning, formuesbeskatning av forskningsinstitusjon organisert som stiftelse
Forskningsinstitusjoner som mottar statlig basisbevilgning..... 579
Forskudd på lønn mv. før innreise til Norge
Forskudd på arbeidsinntekt ved midlertidig opphold..... 1425
Forskuddsskatt
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn 476
Forsvaret
Forsvarspersonell 624
Forsvaret, fri bolig
Unntak..... 226
Forsørgelse
Foreldrefradrag..... 569
Klassefastsetting..... 770
Forsørgertillegg til menige i forsvaret, fradrag for gjeldsrenter dekket av botillegg
Forsørgertillegg utbetalt av Forsvaret 1070
Fortsettelsesforsikring, foretakspensjon
Opphør av arbeidsforhold..... 953
Fortsettelsesforsikring, innskuddspensjon
Opphør av arbeidsforhold..... 957
Fortsettelsesforsikring, tjenestepensjon
Opphør av arbeidsforhold..... 964
Forvaltningsgebyr
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv..... 675

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Forvaltningsselskap
Verdipapirfond ... 1566
Forwardkontrakter
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Forwards
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards ... 512
Fosterforeldre
Foreldrefradrag ... 569
Fosterforeldre ... 627
Fosterhjemsgodtgjørelse
Fosterforeldre ... 627
FoU
Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag ... 613
Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN ... 614
Fradrag for arbeidsgiveravgift i formue og inntekt
Fradrag i inntekten for avgifter ... 104
Fradrag for losji for eieren
Kostnader til egen pendlerbolig, generelt ... 884
Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning
Pensjon – Utenlandsk pensjonsordning ... 949
Fradragsføring
Driftsmiddel – direkte fradragsføring 372
Tidfesting – allment ... 1249
Vedlikehold ... 1549
Fradragsramme
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere ... 314
Framleie, Regnskapsligning
Bolig – regnskapsligning ... 267
Fravikelse av selvangivelse
Varsel ... 1545
Fredning, inntekt
Erstatning ved varig naturfredning ... 1083
Fredsstyrker, skattefritak for visse ytelser
Spesielt om internasjonale fredsstyrker ... 1435
Freelancer
Kunstnere ... 836
Fremføring av underskudd
Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel ... 1338
Fremleie
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne ... 209
Bolig – regnskapsligning ... 267
Fribeløp for formue i kontanter mv.
Kontanter mv. ... 585
Fribeløp formue/personinntekt
Klassefastsetting ... 770
Fri bil, lønnsopplysningsplikt
Fri bil ... 854
Fri bolig
Bolig – fri bolig ... 226
Føderåd ... 662
Fri bolig, lønnsopplysningsplikt
Fri bolig ... 854
Fri bolig, utland
Beskatning av helt eller delvis fri bolig i utlandet ... 228
Frikjøp fra plikttid
Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser ... 1264
Fri kost, arbeidsgiveravgift
Kostbesparelse i hjemmet ... 96
Fri kost, fiskere
Generelt ... 543
Fri kost, i arbeidsforhold
Hovedregel ... 913
Frilanser
Kunstnere ... 836
Frilanser, innskuddspensjon
Frilanser ... 959
Fripolise, foretakspensjon
Opphør av arbeidsforhold ... 953
Frist, klage
Klagefrist ... 431
Frister for endringssak
Frister for å ta opp endringsspørsmål 416
Frist for forhåndsligning
Frist for gjennomføring ... 577
Fristforlengelse, klage
Fristforlengelse ... 432
Frist for å levere selvangivelse
Frist for levering av selvangivelse ... 1105
Fristutsettelse, selvangivelse
Individuell søknad om utsettelse ... 1106
Fritakslignet bolig
Bolig – fritaksligning ... 231

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fritaksmetoden
Aksjer – realisasjon 12
Aksjer – utbytte 30
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference) 491
Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner 493
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards 512
Fritaksmetoden 629
Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden 640
Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land 635
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester 1523
Fritaksmetoden, aksjer i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS
Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS 637
Fritaksmetoden, aksjer i selskap hjemmehørende utenfor EØS som ikke er lavskatteland
Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland 637
Fritaksmetoden, deltakerlignet selskap
Deltakerlignede selskaper 630
Generelt 325
Fritaksmetoden, finansielle instrumenter
Finansielle instrumenter 639
Fritaksmetoden, fritak for kildeskatt
Fritak for kildeskatt etter sktl. § 10-13 for selskaper hjemmehørende i annet EØS-land ... 631
Fritaksmetoden, gevinst og tap på eierandel i boligselskap
Gevinst og tap på eierandel i boligselskap 634
Fritaksmetoden, gevinst og tap som omfattes
Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden) 633
Fritaksmetoden, inntekter og tap fra deltakerlignet selskap
Inntekt og tap fra deltakerlignet selskap 635
Fritaksmetoden, inntekter og tap som omfattes
Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden) 633
Fritaksmetoden, kommuner
Kommuner 777
Fritaksmetoden, kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer
Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer 635
Fritaksmetoden, konvertible obligasjoner
Konvertible obligasjoner 639
Fritaksmetoden, kostnader
Ervervs og realisasjonskostnader 59
Fritaksmetoden, objektsiden
Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden) 633
Fritaksmetoden, selskaper som omfattes
Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden) 629
Fritaksmetoden, selskap som er innehaver av finansielt instrument
Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap 494
Fritaksmetoden, selskap som er utsteder av finansielt instrument
Fritaksmetoden 497
Fritaksmetoden, subjekt
Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden) 629
Fritaksmetoden, tap på aksjer i selskap mv. hjemmehørende i ikke-lavskatteland utenfor EØS
Tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland 638
Fritaksmetoden, tre prosent regelen
Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden 640
Fritaksmetoden, utdelinger som omfattes
Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden) 633
Fritaksmetoden, utenlandske selskaper
Generelt om selskaper hjemmehørende i utlandet 631
Fritaksmetoden ved realisasjon av andel
Inntekt og tap fra deltakerlignet selskap 635
Fritaksmetoden vedrørende aksjer mv., aksjeselskaps andel i deltakerlignet selskap
Aksjer 304

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Fritaksmetoden vedrørende aksjer mv. i utenlandske selskaper
Aksjer, utbytte 1414
Fritaksmetoden vedrørende finansielle instrumenter, aksjeselskaps andel i deltakerlignet selskap
Finansielle instrumenter med aksjer mv. som underliggende objekt 307
Fritidsarbeid
Bolig – eget arbeid..... 217
Fritidsbåt
Fritidsbåter..... 641
Innbo og løsøre..... 694
Fritidsbåt og velferdstiltak
Fritidsbåt..... 1560
Fritidseiendom
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne 209
Bolig – eget arbeid..... 217
Bolig – formue 219
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – realisasjon 247
Bolig – regnskapsligning 267
Bolig – tidsparter (time-share) 272
Tomt..... 1319
Fritidseiendom, definisjon
Generelt 252
Fritidseiendom, deltakerlignet selskap
Bolig 306
Fritt arbeidstøy
Fritt arbeidstøy 126
Fritt losji, i arbeidsforhold
Losji..... 914
Frittstående tegningsretter
Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (warrants) 493
Fritt yrke i utlandet
Utland – virksomhetsinntekter..... 1511
Frivillige organisasjoner
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold..... 669
Frivillige organisasjoner, arbeidsgiveravgift
Frivillige organisasjoner..... 99
Frivillige organisasjoner, lønnsopplysningsplikt
Utbetalinger fra skattefrie institusjoner..... 852
Frivillig retting, tilleggsskatt
Unntak ved frivillig retting..... 1280
Frukttrær, aktivering ved nyplanting
Frukt- og bærvekster 728
Fullmektig
Fullmektig 642
Funksjonærbolig
Bolig – fri bolig 226
Bolig – realisasjon 247
Funksjonærbolig, avskrivningsrett
Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger..... 367
Funksjonærer
Idrett..... 690
Fusjon
Fusjon – innenlands 644
Fusjon, utland
Fusjon over landegrensene..... 654
Fusjon over landegrensene, Utenlandske selskaper, fusjon
Fusjon over landegrensene..... 654
Futures
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards 512
Fylkeskommuner, fritaksmetoden
Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer 635
Fyringsanlegg
Fyringsanlegg/varmeanlegg..... 728
Føderåd
Føderåd..... 662
Føderådsbolig i jordbruk, inntekt/fradrag bruker
Føderådsbolig/leilighet 725
Fødsel, engangsstønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328

G

Garanti
Garanti- og reklamasjonskostnader .. 665
Garantiansvar for utført arbeid i virksomhet, tidfesting av vederlag for arbeidet
Garantiansvar/reklamasjonsansvar.... 1600
Garantiinntekt til kunstnere fra staten
Statens garantiinntekter for kunstnere..... 839
Garantilott i fiske, inntekt
Garantilott fra Garantikassen..... 545
Garantiprovisjon, fradragsrett
Garantiprovisjon 1070
Garasje
Bolig – garasje..... 244
Gartneri
Jordbruk – allment 716
Gartneri, Skatteplikt ved realisasjon
Spesialproduksjon 750

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Gassdistribusjonsnett, saldogruppe
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. ... 352
Gave, andel i deltakerlignet selskap
Spesielt om gave ... 326
Gave, inngangsverdi
Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014 . 141
Gave, kontinuitet
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet ... 127
Gaveoverføring
Realisasjonsbegrepet ... 988
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester ... 1523
Gaver
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ... 665
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold ... 669
Reklameinntekter/-kostnader ... 1048
Gaver til deltaker i deltakerlignet selskap
Gaver ... 335
Gaver til Den norske kirke
Gaver til en stats alminnelige statskirke ... 674
Gavesalg, andel i deltakerlignet selskap
Spesielt om gavesalg ... 326
Gebyr
Bot, gebyr mv. ... 290
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. ... 675
Gebyr ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Generasjonsskifte
Arvelater/etterlatte/dødsbo ... 148
Deltakerlignet selskap – nyetablering 314
Gevinst, betinget skattefritak
Betinget skattefritak ... 169
Gevinstberegning, andel i deltakerlignet selskap
Gevinst- og tapsberegning ... 327
Gevinst- og tapskonto
Gevinst- og tapskonto ... 677
Gevinst ved gavesalg
Gavesalg ... 669
Gevinst ved spill mv., skatteplikt
Tilfeldige gevinster/inntekter ... 1266
Gifte
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere ... 393
Gjeld
Gjeld ... 681
Gjeld- og gjeldsrentefordeling for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet
Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter ... 1386
Gjeldsbrev
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Gjeldsettergivelse
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ... 685
Gjeldsettergivelse, underskuddsfremføring
Gjeldsforhandling/ underhåndsakkord ... 1340
Gjeldsforhandling
Gjeldsforhandling ... 688
Gjeldsforhandlingsbo, skattested
Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo . 1159
Gjeldsforsikring
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) ... 596
Gjeldsforsikring, fradragsrett
Gjeldsforsikring ... 1071
Gjeldsordning
Gjeldsforhandling ... 688
Gjeldsrentebegrensning, kraftforetak i offentlig eie
Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige ... 815
Gjeldsrenter
Renter av gjeld ... 1063
Gjenbrukshonorar til kunstnere, arbeidsgiveravgift
Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet ... 100
Gjenkjøp av livrente, inntekt
Gjenkjøp (innløsning) av livrenter ... 607
Gjenkjøp av livrente, personinntekt
Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp ... 972
Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp ... 1206
Gjenlevende ektefelle
Arvelater/etterlatte/dødsbo ... 148
Gjenlevende ektefelle, kontinuitet
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet ... 127
Gjenlevende samboer
Arvelater/etterlatte/dødsbo ... 148
Gjennomskjæring
Tilsidesettelse ... 1295
Gjennomsnittsligning, fastsetting av beregnet personinntekt
Spesielt om skogbruk og reindrift ... 453
Gjennomsnittsligning, opphør
Opphør av gjennomsnittsligning ... 1174

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Gjennomsnittsligning av skog
Gjennomsnittsligning 1171
Gjensidig forsikringsselskap, fritaksmetoden
Generelt 629
Gjensidig forsikringsselskap, ligningsmåte
Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper..... 55
Gjesteforeleser, skattefritak for mindre beløp
Utbetaling av mindre beløp 1155
Gjesteforeleser, utenlandsk
Utenlandske professorer, lærere og forskere 1433
Gjeterhund i jordbruk, fradragsføring
Gjeterhund 729
Gjeterhund i reindrift, fradragsføring
Gjeterhund 1013
Gjeterhytte i reindrift, fradragsføring
Gjeterhytter 1013
Godtgjørelse
Bil – godtgjørelse..... 187
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Godtgjørelse, besøksreiser til hjemmet
Utgiftsgodtgjørelse 875
Godtgjørelse for arbeidsinnsats
Personinntekt – allment..... 966
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap..... 968
Godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap
Arbeidsgodtgjørelse..... 335
Godtgjørelse til kost, losji og besøksreiser, utlending i Norge
Forholdet mellom standardfradrag og fradrag for merkostnader ved overnatting utenfor hjemmet..... 1443
Godtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet
Godtgjørelse for kost og/eller losji 890
Golfbane, avskrivning
Golfbane 368
Golfbane, realisasjon
Golfbane 750
Goodwill
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel..... 374
Goodwill, avskrivning
Avskrivning/fradragsføring..... 379
Goodwill, direkte fradragsføring
Avskrivning/fradragsføring..... 379
Goodwill, formue
Formue 379
Forretningsverdi (goodwill) 584
Goodwill, verdsetting
Verdsetting av immaterielle eiendeler 380
Grafiker
Kunstnere..... 836
Grafikk
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Gratisarbeid
Bolig – eget arbeid..... 217
Gratis bolig
Bolig – fri bolig 226
Gravferdsstønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Grensegangsforretning for skogeiendom, fradragsrett for kostnader
Jordskifte/grensegang..... 1178
Grensegjengere
Utland – grensegjengere 1397
Grensekommuner til Sverige og Finland
Utland – grensegjengere 1397
Grenseoverskridende aksjebytte
Aksjer – aksjebytte..... 1
Grenseoverskridende fisjon
Fisjon over landegrensene..... 531
Grenseoverskridende fusjon
Fusjon over landegrensene..... 654
Grunn, skille bygning og grunn
Grunn/bygning 369
Grunn, skille mot kostnader vedrørende bygning
Oppføring av bygning..... 369
Grunnareal
Tomt..... 1319
Grunnavståelse
Jord- og skogbruk – realisasjon..... 748
Tomt..... 1319
Grunnbeløpet
Folketrygd – grunnbeløpet..... 1619
Grunnbyrde, begreper
Inndeling av rettigheter 1079
Grunnfondsbevis
Aksjer – realisasjon..... 12
Aksjer – utbytte..... 30
Grunnfondsbevis, renter
Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) 1049
Grunnfondsbevis, tilordning av renter
Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker mv. 1055

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Grunnlag, oversikt for beregnet person-inntekt
Oversikt over fremgangsmåten 451
Grunnrente, kraftforetak
Grunnrenteinntekt 817
Grunnstønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Gruppelivsforsikring, lønnsopplysningsplikt
Gruppelivsforsikring..... 855
Gruppelivsforsikring i arbeidsforhold
Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold..... 604
Grusforekomster, realisasjon
Vannfall, forekomster av sand, grus mv..... 750
Grustak, inntekt ved drift
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv..... 1084
Gruver, stedbunden skattlegging
Hva er fast eiendom 1160
Grøfter i jordbruk, fradragsføring
Grøfter 729
Grøfter i skogbruk, fradragsføring
Grøfter 1177
Grønn omsorg, inntekt/fradrag
Grønn omsorg(«Inn på tunet») 730
Gårdsbruk
Jordbruk – allment 716
Jordbruk – forpaktning 739
Jord- og skogbruk – realisasjon..... 748
Tomt..... 1319
Gårdsturisme, inntekt/fradrag
Gårdsturisme..... 730
Gårdsturisme, realisasjon
Gårdsturisme..... 750

H

Habilitet
Ugildhet (inhabilitet)..... 1330
Hageprodukt, skatteplikt for mindre salgsinntekter
Særlig om hage- og naturprodukter .. 1269
Handelsfullmakt
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv..... 675
Havbruk
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Hedersgave
Prisbelønninger..... 987
Heimevernet, skattlegging av godtgjørelser
Godtgjørelser i Heimevernet..... 626
Helseforetak, satser for arbeidsgiveravgift
Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene 116
Helsereiser, særfradrag for sykdomskostnader
Kostnader til helsereiser 1224
Helsestudio og velferdstiltak
Helsestudio, treningssentre mv. 1560
Helsetjeneste, arbeidsgiveravgift
Helsetjeneste..... 106
Helsetjeneste dekket av arbeidsgiveren
Helsetjeneste..... 912
Hest i jordbruk, inntekt/kostnad
Hester 730
Heving av kjøp/salg
Prejudisielle (underliggende) rettsforhold..... 1099
Heving av kjøp/salg, realisasjonsbegrepet
Spesielt om heving/omgjøring av avtale..... 994
Hjelpestønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Hjem
Bosted – skattemessig bosted..... 281
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet..... 877
Hjemfall, driftsmidler i kraftforetak
Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft 814
Hjemmehjelp, reise hjem-arbeidssted
Hjemmehjelp 1032
Hjemmehørende
Utland – skattemessig bosted..... 1453
Hjemmekontor
Bolig – hjemmekontor mv..... 246
Hjemmekontor, realisasjon
Hjemmekontor 255
Hjemmesykepleier, reise hjem-arbeidssted
Hjemmesykepleier..... 1032
Hobby, grense mot virksomhet
Avgrensing mot ikke-økonomisk aktivitet 1592
Hogstrett
Rettigheter i fast eiendom..... 1079
Hotell, saldogruppe
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv..... 352
Hotellopphold mv., velferdstiltak
Tilstelninger, hotellopphold mv. 1560

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Humanitær organisasjon, arbeidsgiveravgift til person utstasjonert i utlandet
Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon 102
Hund i jordbruk, fradragsføring
Gjeterhund 729
Hund i reindrift, fradragsføring
Gjeterhund 1013
Husbehovsskog i jordbruk, ligningsmåten
Skog som dekker gårdens behov..... 731
Husleiestøtte
Bostøtte..... 1317
Hvalfangst, arbeidsgiveravgift
Fiske og fangst 105
Hyre i fiske, hval- og selfangst, arbeidsgiveravgift
Fiske og fangst 105
Hyre i fiske, inntekt/kostnad
Lott/hyre 544
Hytte
Bolig – eget arbeid..... 217
Bolig – formue 219
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – realisasjon 247
Hytte, inntekt/kostnad i skogbruk
Hytter..... 1177
Hytte, inntekter/kostnader i jordbruk
Hytter..... 731
Hytte i reindrift, fradragsføring
Gjeterhytter 1013
Hytte til utleie i jord- og skogbruk, realisasjon
Hytter..... 751
Hørselshemmede, særfradrag for sykdomskostnader
Hørselshemmede 1226
Høy sats, trygdeavgift
Generelt 982
Håndbøker
Faglitteratur..... 479
Håndverkere, reise hjem-arbeidssted
Håndverkere 1032

I

Ideelle organisasjoner
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold..... 669
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Idrett
Idrett..... 690
Stipend..... 1188
Idrettsfond, arbeidsgiveravgift
Idrettsutøvelse 106
Idrettsfond, lønnsopplysningsplikt
Utbetalinger til idrettsutøvere mv..... 855
Idrettsfond, skatteplikt
Fond for idrettsutøvere..... 692
Idrettslag
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Idrettsutøver
Idrett..... 690
Idrettsutøvere (norske), idrettsutøvelse i utlandet
Skatteavtale 1437
Idrettsutøvere (utenlandske), skatteplikt til Norge
Artister og sportsutøvere..... 1436
Ikke-fysisk driftsmiddel
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel..... 374
Ikke-konvertible valutaer, urealisert gevinst/tap
Omvurderingskonto, unntak for ikke-konvertible valutaer..... 1540
Ikke-økonomisk aktivitet, grense mot virksomhetsinntekt
Avgrensing mot ikke-økonomisk aktivitet 1592
Ikke-økonomisk skade
Skadeserstatning 1122
Illustrerte blader, fradragsrett i visse næringer
Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet..... 161
Immaterielle driftsmidler, verdsetting
Verdsetting av immaterielle eiendeler 380
Immaterielt driftsmiddel
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel..... 374
Immigrasjon, skatteplikt
Generelt 1454
Indeksobligasjoner
Indeksobligasjoner 1563
Indeksobligasjoner 1565
Indeksregulerte lån, fradragsrett
Indeksregulerte lån/obligasjoner..... 1071
Individuelle pensjonsavtaler
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) 946
Indre selskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Indre selskap, ektefeller
Særlig om indre selskap 296
Indre selskap, organisering
Indre selskap..... 297

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Infertilitet, særfradrag for sykdomskostnader
Barnløshet (infertilitet) 1224
Infrastruktur, offentlig pålegg
Infrastrukturkostnader..... 369
Inhabilitet
Ugildhet (inhabilitet)..... 1330
Inkassoomkostninger, fradragsrett
Inkassoomkostninger..... 1071
Innbetalt kapital, deltakerlignet selskap
Hva regnes som innbetalt kapital 336
Innbetalt kapital, overgang til deltakermodellen
Innbetalt kapital ved overgangen til deltakermodellen..... 337
Innbetalt kapital, tilbakebetaling fra deltakerlignet selskap
Hva regnes som innbetalt kapital 336
Innbo
Bil – formue..... 182
Campingvogner 291
Fritidsbåter..... 641
Innbo og løsøre..... 694
Innbo, erstatning
Innbo og løsøre..... 1124
Innbo, fribeløp i deltakerlignet selskap
Innbo 308
Inndragning
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. 1331
Innflytting til Norge, skatteplikt
Generelt 1454
Innfrielse av fastrentelån før forfallstid
Innfrielse av fastrentelån før forfall... 1050
Innfrielse av fastrentelån før forfall... 1071
Innfrielsesgebyr, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv.... 1074
Inngangsverdi
Inngangsverdi 696
Rett til kjøp, rettighetshavers inngangsverdi for det underliggende objektet 511
Inngangsverdi aksje, kontinuitet
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg. 22
Inngangsverdi etter reinvestering av betinget skattefri gevinst
Inngangsverdi for det reinvesterte objektet 174
Inngangsverdi for aksjer
Inngangsverdi 19
Inngangsverdi for andel i deltakerlignet selskap, gevinstberegningen
Gevinst- og tapsberegning 327
Inngangsverdi for objekt ervervet ved bruk av finansiell opsjon
Inngangsverdi på det underliggende objektet 500
Inngangsverdi for objekt ervervet ved bruk av ikke-finansiell opsjon
Innløsning av opsjon 502
Innkjøpslag
Samvirkeforetak 1090
Innløsning av aksjer, skattlegging av aksjonærene
Innløsning av aksjer med nedsetting av aksjekapital, herunder likvidasjon av selskapet..... 15
Inn på tunet, inntekt/fradrag
Grønn omsorg(«Inn på tunet»)..... 730
Innrapportering av lønn mv.
Lønnsopplysningsplikt..... 847
Innretninger
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Innskuddspensjon
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon..... 956
Pensjon – Utenlandsk pensjonsordning..... 949
Innskuddspensjon, frilanser
Frilanser 959
Innsynsrett
Innsynsrett – allmennheten..... 707
Innsynsrett – egne forhold 709
Taushetsplikt 1237
Innsynsrett, aksjeselskap
Aksjeselskap mv. 712
Innsynsrett, deltakerlignet selskap
Deltakerlignet selskap..... 712
Innsynsrett, dødsbo
Dødsbo 713
Innsynsrett, konkursbo
Konkursbo..... 712
Innsynsrett, samboer
Samboere 712
Innsynsrett, verge
Personer under vergemål 712
Inntektsforsikring
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)..... 596
Inntektsføring
Tidfesting – allment 1249
Inntektsperiode
Inntektsperioden 1250
Inntektstillegg, utdeling fra deltakerlignet selskap
Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling 339
Innvandrer, skatteplikt
Generelt 1454

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Innvandrere, skatteplikt for introduksjonsstønad
Stønad etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere 1318
Instans for klage
Klageinstansene 426
Institusjoner
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Interessefellesskap
Tilsidesettelse 1295
Interessentskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Interkommunalt selskap, eget skattesubjekt
Hvilke selskaper lignes som eget skattesubjekt 54
Interkommunalt selskap, fritaksmetoden
Generelt 629
Internasjonal skips-/luftfart, formue og inntekt for utlendinger
Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart mv. 1522
Interne dokumenter
Innsynsrett – allmennheten 707
Innsynsrett – egne forhold 709
Taushetsplikt 1237
Internett
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
Internettadresse
Salg av domenenavn 1268
Internettdomene, formuesskatt
Internettdomene 591
Internprising, skattemessig tilsidesettelse
Generelt 1402
Internprising, tilsidesettelse
Utland – internprising (transfer pricing) 1400
Internprising, transaksjoner mellom nærstående
Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende 927
Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Tilskudd – offentlige tilskudd 1316
Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere, arbeidsgiveravgift
Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere 106
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere
Personinntekt – allment 966
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, minstefradrag
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere 901
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, skatteplikt
Stønad etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere 1318
Inventar
Innbo og løsøre 694
Inventar, saldogruppe
Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv. 352
Investeringstilskudd fra det offentlige, skatteplikt
Investeringstilskudd 1317
IPA
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) 946
IPA, overgangsregler
Overgangsregler for IPA 947
IP-telefoni
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
ISDN
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404

J

Jaktrett
Rettigheter i fast eiendom 1079
Jaktrett, formue
Elg- og hjortejakt 1166
Jaktrett, inntekt/kostnad
Jakt 1177
Jaktrett, reindrift
Jakt 1013
Jakttur, velferdstiltak
Jakt og fiske 1560
Jan Mayen
Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis 714
Jordbruk
Jordbruk – allment 716
Jordbruk – forpaktning 739
Jord- og skogbruk – realisasjon 748
Tomt 1319
Jordbruk, ikke økonomisk virksomhet
Avgrensing mot ikke-økonomisk aktivitet 1592
Jordbruksfradrag
Jordbruk – jordbruksfradrag 742

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Jordbruksvikar, reise hjem-arbeidssted
Landbruksvikar 1033
Jordskade ved drift av sandtak, fradragsrett
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv. 1084
Jordskifte for skogeiendom, fradragsrett for kostnader
Jordskifte/grensegang 1178
Jordskifte i skogbruk, skattlegging av skogoppgjør
Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte 1170
Journalist
Journalister mv. 766
Jubileumsfest, velferdstiltak
Tilstelninger, hotellopphold mv. 1560
Jubileumsgave
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. 665
Julebord, velferdstiltak
Tilstelninger, hotellopphold mv. 1560
Juletreproduksjon i skogbruk, ligningsmåten
Juletre- og pyntegrøntproduksjon 1178
Juridisk bistand
Endringssak – sakskostnader 437
Juridisk bistand/prosesskostnader 767
Transaksjonskostnader mv. 1324

K

Kantine, fradragsrett for kost for arbeidstaker
Vilkår for fradrag etter sats 885
Kantine, skattefritak for mindre ytelser
Bedriftskantine 1559
Kapitalforsikring
Forsikring – allment 594
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) 596
Kapitalforsikringer med investeringsvalg, avkastning og tap
Kapitalforsikringer med investeringsvalg uten avkastningsgaranti, positiv/negativ avkastning 600
Kapitalinntekt
Aksjer – utbytte 30
Renteinntekter 1049
Kapitalinntekt, beregnet personinntekt
Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap 454
Kapitalinntekt, grense mot virksomhetsinntekt
Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning 1589
Kapitalkostnad, beregnet personinntekt
Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap 454
Kapitalnedsettelse med utbetaling
Aksjer – utbytte 30
Karensgodtgjørelse
Type arbeid 969
Karensgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift
Karensgodtgjørelse 106
Kausjon, fradrag for dekning av gjeldsrenter
Kausjon 1071
Kausjon, fradrag for gjelden
Fradragsberettigede forpliktelser 682
Kausjon i ansvarlig selskap, deltakers dekning av selskapets gjeld/gjeldsrenter
Deltakers dekning av selskapets gjeld 322
Kausjonsansvar, tilknytning til virksomhet
Tilknytning til virksomhet 564
Kirken, fradragsrett for gaver
Gaver til en stats alminnelige statskirke 674
Kirker
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Kiropraktor, særfradrag for sykdomskostnader
Kiropraktor 1226
Kjøpsopsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Kjøpsopsjon i arbeidsforhold
Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold 503
Kjørebok, fradrag for bilutgifter
Kjørebok 187
Klage
Endringssak – klage 425
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet 931
Klagefrist
Klagefrist 431
Klageinstans
Klageinstansene 426
Klage på sakskostnader ved endringssak
Klage fra skattyter 441
Klage på summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver
Klagerett 446
Klassefastsetting
Klassefastsetting 770
Klimaanlegg
Klimaanlegg 732
Klubber
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Klær
Arbeidstøy mv. 125

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kollektiv livrenteforsikring
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) 602
Kollektiv livsforsikring i arbeidsforhold
Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold..... 604
Kombinasjonsfond
Verdipapirfond..... 1566
Kombinerte bygg, avskrivning
Kombinerte bygg 366
Kommandittist
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere 314
Kommandittist, definisjon
KS (kommandittselskap) 296
Kommandittselskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere 314
Kommunal bostøtte, skattefritak
Bostøtte..... 1317
Kommunal kontantstøtte, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Kommune og fylkeskommune, fritaksmetoden
Generelt 629
Kommuner, fritaksmetoden
Kommuner..... 777
Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer 635
Kommuners skatteplikt
Kommuner..... 777
Kommunikasjonsutstyr i fiske
Kommunikasjonsutstyr..... 543
Kompaniskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader hos militært personell
Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner..... 1128
Kompetanse, vedtaksmyndighet for skattekontor
Skattekontorets kompetanse 410
Komplementar
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Komplementar, definisjon
KS (kommandittselskap) 296
Komponist
Kunstnere..... 836
Konfidensielle opplysninger
Innsynsrett – allmennheten..... 707
Innsynsrett – egne forhold 709
Taushetsplikt..... 1237
Kongresser
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ... 1192
Konkurranse i media, gevinster
Tilfeldige gevinster/inntekter 1266
Konkurs
Konkurs 780
Konkurs, deltakerlignet selskap
Konkurs 322
Konkurs, underskuddsfremføring
Konkurs 1341
Konkursbo, abandonering
Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet 782
Konkursbo, arbeidsgiveravgift
Konkursbo..... 86
Konkursbo, innsynsrett
Konkursbo..... 712
Konkursbo, skattested
Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo . 1159
Konkurs i aksjeselskap, behandling av aksjonærene
Konkurs 16
Konkurskarantene
Forholdet til EMK..... 1290
Konsern, innfusjonering av datterselskap
Spesielt om innfusjonering av datterselskap..... 653
Konsernbidrag
Aksjeselskap mv. – konsernbidrag 62
Konserninterne overføringer
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer 68
Konsern-RISK
Overgangsregel om endring av aksjers inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern 62
Konsernselskaper, tre prosent regelen
Utbytte mellom konsernselskaper 640
Konsesjon i fiske, formue
Fiskeritillatelser..... 540
Konsesjon i fiske, fradragsføring
Fiskeritillatelser, generelt..... 541
Konsulent, grense lønn og virksomhet
Konsulent..... 1586
Kontanter, fribeløp i formue
Kontanter mv. 585
Kontanter, fribeløp i formue i deltakerlignet selskap
Fribeløp i formue for kontanter mv.. 308

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kontantprinsippet
Tidfesting – kontantprinsippet 1250
Kontantstøtte, satser
Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2015 og 2016 1618
Kontantstøtte, skattefritak
Skattefrie ytelser 1328
Kontantstøtte til småbarnsforeldre, skattefritak
Kontantstøtte til småbarnsforeldre ... 1318
Kontantytelse, skattefrie kontantytelser
Skattefri arbeidsinntekt 1155
Kontinentalsokkel, virksomhet
Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen 1521
Kontinentalsokkelen, lønnsinntekt
Sokkelarbeidere 1185
Kontingent
Kontingenter 783
kontinuitet
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet 127
Kontinuitet
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg . 22
Kontinuitet, arv og gave
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet 127
Kontinuitet, skatteposisjoner
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet 127
Kontinuitetsgjennomskjæring ved fusjon
Forholdet til regnskapsrettslige regler 648
Kontinuitetsunntak ved fusjon
Forholdet til regnskapsrettslige regler 648
Kontoholdsgebyr
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. 675
Kontor, stedbunden skattlegging
Generelt 1161
Kontorkommune
Skattestedet 1157
Kontormaskin, saldogruppe
Saldogruppe a, kontormaskiner o.l. .. 350
Kontrollerte transaksjoner og mellomværende
Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende 927
Kontrollerte transaksjoner og mellomværender, dokumentasjonsplikt
Utland – internprising (transfer pricing) 1400
Kontrollerte transaksjoner og mellomværender, oppgaveplikt
Utland – internprising (transfer pricing) 1400
Kontrollopplysninger
Opplysningsplikt om egne forhold 925
Kontrollundersøkelse, varsel
Varsel om kontrollundersøkelse 1547
Konvertible obligasjoner, dekomponering
Konvertible obligasjoner 639
Konvertible obligasjoner, fritaksmetoden
Konvertible obligasjoner 639
Korreksjonsinntekt
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt . 76
Korreksjonsinntekt, overgangsregel
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt . 76
Korrupsjon
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. 1331
Korttidsforsikring
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) 596
Kost
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet 877
Kost, mindre ytelser i bedriftskantine
Bedriftskantine 1559
Kost, skatteplikt for fri kost
Hovedregel 913
Kostbesparelse, inntektstillegg
Generelt 888
Kostbesparelse i hjemmet, arbeidsgiveravgift
Kostbesparelse i hjemmet 96
Kostbesparelse i hjemmet, skatteplikten
Hovedregel 913
Kostgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift
Kostbesparelse i hjemmet 96
Kostgodtgjørelse på reise med overnatting 90
Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten overnatting 90
Kostgodtgjørelse, lønnsopplysningsplikt
Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet 855
Kostgodtgjørelse på reise med overnatting, arbeidsgiveravgift
Kostgodtgjørelse på reise med overnatting 90

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting
Godtgjørelse for kost og/eller losji 890
Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten overnatting, arbeidsgiveravgift
Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten overnatting..... 90
Kostnader
Juridisk bistand/prosesskostnader..... 767
Kostnader – allment om fradrag..... 795
Transaksjonskostnader mv. 1324
Kostnader, fritaksmetoden
Ervervs og realisasjonskostnader 59
Kostnader, vederlagsfri bruk
Fri bolig utenfor arbeidsforhold 231
Kostnader som inngår i minstefradraget
Eksempler på kostnader som inngår. 903
Kostnader ved aksjekjøp/salg
Ervervskostnader..... 21
Kostnadsdekning
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Kostnadsrefusjon, arbeidsgiveravgift
Kostnadsrefusjoner 93
Kostnadsrefusjon, behandlingsmåten
Generelt 1357
Kostpris
Inngangsverdi 696
Kostpris etter reinvestering av betinget skattefri gevinst
Inngangsverdi for det reinvesterte objektet 174
Inngangsverdi på det underliggende objektet 500
Kostpris for andel i deltakerlignet selskap, gevinstberegningen
Gevinst- og tapsberegning 327
Kostpris for objekt ervervet ved bruk av ikke-finansiell opsjon
Innløsning av opsjon 502
Kostprisoppgave, jordbruk
Kostprisoppgave 717
Kostprisoppgave ved erverv av skog
Generelt 1164
Kostutgifter
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Merkostnader – kost ved reiser/ fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Kostutgifter, lengre daglig arbeidsfravær fra hjemmet
Lengre daglige fravær 896
Kostutgifter, mobilt arbeidssted uten overnatting utenfor hjemmet
Mobilt arbeidssted 895
Kostutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, subsidiering av arbeidsgiver
Vilkår for fradrag etter sats 885
Kraft, saldogruppe
Saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet..... 352
Kraftforetak, fritaksmetoden
Generelt 817
Inntekt 807
Kraftforetak, grunnrente
Grunnrenteinntekt 817
Kraftforetak i offentlig eie
Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige 815
Kraftledningsgater, ekspropriasjon
Kraftledningsgate..... 1170
Kraftverk
Kraftforetak..... 804
Kraftverk i jordbruk, behandlingsmåten
Kraftverk på gårdsbruk..... 733
Kreditfradrag, unngåelse av dobbeltbeskatning
Kreditmetoden, allment 1472
Kreditmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning
Kreditmetoden, allment 1472
Kredittforeninger, fradragsrett for medlemsinnskudd
Kredittforening..... 1072
Kredittforsikring
Kredittforsikring 601
Kredittforsikring 608
Kredittkjøp av løsøre, begrensning i rentefradrag
Kredittkjøp 1072
Kredittkort, fradrag for omkostninger
Kredittkort/betalingskort 1073
Kredittkort betalt av arbeidsgiver, skatteplikt
Betalingskort..... 909
Krigsrisikotillegg for sjømenn, skatteplikt
Krigsrisikotillegg 1115
Krigsskoleelev
Forsvarspersonell 624
Kunstgjenstand, avskrivning
Kunstgjenstander..... 370

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Kunstnere
Kunstnere ... 836
Opphavsretter ... 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år ... 984
Stipend ... 1188
Kunstnere (norske), opptreden i utlandet
Skatteavtale ... 1437
Kunstnere (utenlandske), skatteplikt til Norge
Artister og sportsutøvere ... 1436
Kunstnerlønn
Prisbelønninger ... 987
Kunstnerlønn til Stortinget, skattefritak
Kunstnere ... 1189
Kurs
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ... 1192
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Kurskostnader, fradrag for bil
Kjøring til møter og kurs ... 185
Kursnotert finansielt instrument
Finansielle instrumenter – begreper ... 480
Kvalifiseringsstønad
Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen ... 974
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser ... 969
Kyllinger, formuesverdi
Verpehøner og kyllinger ... 722
Kår
Føderåd ... 662
Kårbolig i jordbruk, inntekt/fradrag bruker
Føderådsbolig/leilighet ... 725

L

Lagerkommune, stedbunden skattlegging
Omsetning fra lager i annen kommune av egenproduserte varer ... 1162
Landbruk
Jordbruk – allment ... 716
Jordbruk – forpaktning ... 739
Jord- og skogbruk – realisasjon ... 748
Tomt ... 1319
Landbruksvikar, reise hjem-arbeidssted
Landbruksvikar ... 1033
Landslott, skatteplikt/fradragsrett
Landslott ... 544
Landsted
Bolig – eget arbeid ... 217
Bolig – formue ... 219
Bolig – fritaksligning ... 231
Bolig – realisasjon ... 247
Tomt ... 1319
Langtransportsjåfører
Langtransportsjåfører ... 840
Lastebil
Bil – fradrag for bilkostnader ... 183
Bolig – garasje ... 244
Lastebil, saldogruppe
Generelt ... 350
Lastebilsjåfører
Langtransportsjåfører ... 840
Lav sats, trygdeavgift
Generelt ... 982
Lavskatteland, liste
Lavskatteland ... 1448
Lavskatteland utenfor EØS, fritaksmetoden
Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS ... 637
Leasing
Leasing ... 842
Legat/stiftelser, utdeling
Utdeling fra stiftelse eller legat ... 670
Legater
Skattefrie institusjoner mv. ... 1143
Leger, praksiskompensasjon
Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende ... 87
Leger, skattested
Sykehusleger ... 1161
Leger, utenlandske
Særlig om utenlandske leger ... 1514
Legevakt, skattested
Sykehusleger ... 1161
Leie
Leasing ... 842
Leierett
Rettigheter i fast eiendom ... 1079
Leietakers påkostning, formue
Leietakers påkostning ... 581
Leietakers påkostning, inntektsføring og fradragsføring
Leid driftsmiddel ... 347
Leilighet
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne ... 209
Bolig – tidsparter (time-share) ... 272

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Leilighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon, skattefritak
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold 667
Leksika
Faglitteratur 479
Ligning i dødsåret
Arvelater/etterlatte/dødsbo 148
Ligningsoppgaver
Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger) 919
Ligningsstedet
Ligningsstedet 846
Ligningsverdi
Bolig – formue 219
Formue 578
Likvidasjon av aksjeselskap, skattlegging av aksjonærene
Likvidasjon/oppløsning av selskapet . 15
Lineær avskrivning
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel 374
Lisensiatgrad, fradragsføring
Fradragsrett for kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad 1347
Liten skatteevne
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne 1130
Litteratur
Faglitteratur 479
Livrente
Forsikring – allment 594
Livrente, fritak for formueskatt i visse tilfeller
Visse livsforsikringer og pensjonsspareordninger 584
Livrente, inntekt ved avløsning
Gjenkjøp (innløsning) av livrenter 607
Livrenteforsikring
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) 602
Livrente fra utlandet
Pensjon, uføreytelser, livrente mv..... 1438
Livrenter
Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden 971
Livsforsikring
Forsikring – allment 594
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) 596
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) 602
Livsforsikring, tariffestet pakkeforsikring i fiske
Pakkeforsikring iht. overenskomst/tariffavtale 543
Lockoutbidrag
Streike- og lockoutbidrag 668
Losjigodtgjørelse
Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet 855
Losjigodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet
Godtgjørelse for kost og/eller losji 890
Losjihus, saldogruppe
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. 352
Losjikostnader
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet 879
Losjikostnader i egen pendlerbolig
Kostnader til egen pendlerbolig, generelt 884
Lossepenger i fiske
Lossepenger 544
Loss of licence-forsikring, sivilt flypersonell
Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko og Loss of licence 552
Loss of license-forsikring
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Lotterigevinst, skatteplikt
Tilfeldige gevinster/inntekter 1266
Lott i fiske, inntekt/kostnad
Lott/hyre 544
Lystfartøy
Fritidsbåter 641
Innbo og løsøre 694
Lærebøker
Faglitteratur 479
Utdanning – tilskudd og kostnader... 1347

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Lønn
Lønnsopplysningsplikt 847
Minstefradrag 898
Naturalytelser i arbeidsforhold 906
Personinntekt – allment 966
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Skattefri arbeidsinntekt 1155
Tidfesting – kontantprinsippet 1250
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet 1377
Lønn, etterbetaling
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år 478
Lønn, skatteplikt ved dødsfall
Etterlønn 158
Lønnsfradrag, minstefradrag i lønn
Bare lønnsinntekt og/eller visse trygdeytelser 898
Lønnsinntekt i utlandet
Lønnsinntekter, generelt 1424
Lønnsopplysningsplikt, utland
Lønnsopplysningsplikt og registrering av lønnskostnader 1447
Løsningsrett, begreper
Inndeling av rettigheter 1079
Løsøre
Bil – formue 182
Campingvogner 291
Fritidsbåter 641
Innbo og løsøre 694
Løsøre i utlandet, formue og inntekt
Løsøre 1412
Løsøre til privat bruk, erstatning
Innbo og løsøre 1124
Lån
Gjeld 681
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap 856
Renter av gjeld 1063
Lån av verdipapir
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg) 1572
Lånekassen, gjeldsrenter
Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen 1067
Lånekassen, renter
Tidfesting – kontantprinsippet 1250
Låneomkostninger ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Lån fra det offentlige, betinget tilbakebetaling
Betingede tilskudd 1319

M

Makeskifte, fastsetting av vederlag
Vederlag i form av formuesobjekt (bytte, makeskifte) 1353
Makeskifte, inngangsverdi
Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014 . 141
Makeskifte, realisasjonsbegrepet
Eksempler på realisasjon 989
Makeskifte av fast eiendom med det offentlige
Betinget skattefritak 169
Maler
Kunstnere 836
Opphavsretter 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år 984
Manglende betaling av skatt, nedsettelse av pensjonsgivende inntekt
Folketrygd – nedsettelse 555
Manglende levering av næringsoppgave
Tilleggsskatt 1269
Manglende levering av selvangivelse
Tilleggsskatt 1269
Mannskapslott, sats for trygdeavgift
Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av virksomhet 982
Mannskapslott i fiske, inntekt
Mannskapslott 545
Marginkonto
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference) 491
Maskin, saldogruppe
Maskiner, redskaper mv. 352
Maskiner, saldogruppe
Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv. 352
Matallergi, særfradrag for sykdomskostnader
Matallergi 1226
Matkuponger, dekket av arbeidsgiver
Matkuponger 914
Medisinsk stønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser 1328
Medlemmer
Kontingenter 783
Samvirkeforetak 1090
Meglerprovisjon
Transaksjonskostnader mv. 1324
Meglerprovisjon, ved salg av bolig
Salgssum 262
Meglerprovisjon ved aksjekjøp/salg
Ervervskostnader 21

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Meldepliktige samboere
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Melkekvote, formuesverdi
Melkekvote 722
Melkekvote, fradragsføring
Melkekvote 733
Melkekvote, inngangsverdi
Melkekvote 720
Melkekvote, realisasjon
Melkekvote 751
Mellomsats, trygdeavgift
Generelt 982
Ménerstatning
Skadeserstatning 1122
Menerstatning fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser 1328
Mengdegjeldsbrev
Verdipapirer 1562
Menig
Forsvarspersonell 624
Menigheter
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold 669
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Menneskerettskonvensjon
Forholdet til EMK 1290
Merder i fiskeoppdrett, avskrivning
Merder 83
Merkostnader
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet 879
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet 877
Merkostnader, pendlerbolig som eies av skattyteren
Kostnader til egen pendlerbolig, generelt 884
Merverdiavgift, refusjon i fiske
Refusjon av merverdiavgift til lottaker 545
Messer
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ... 1192
Midlertidig opphold
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet 1377
Midlertidig opphold i Norge, skatteplikt
Generelt 1454
Midlertidig opphør av næring
Midlertidig opphør 1612
Mikrokraftverk i jordbruk, inntektsfradrag
Kraftverk på gårdsbruk 733
Milde stiftelser
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold 669
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Militære
Forsvarspersonell 624
Militære, kompensasjon for psykiske belastningsskader
Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner 1128
Militæret, fri bolig
Unntak 226
Mindreårige barn, virksomhetsinntekt
Mindreårige barn 296
Mineralforekomster, inntekt ved drift
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv. 1084
Mineralforekomster, realisasjon
Vannfall, forekomster av sand, grus mv. 750
Minikraftverk i jordbruk, inntektsfradrag
Kraftverk på gårdsbruk 733
Minnesotamodellen,
Rusmisbrukere 1227
Minstefradrag
Minstefradrag 898
Minstelott i fiske, inntekt
Garantilott fra Garantikassen 545
Misjonsmenighet, arbeidsgiveravgift til person utstasjonert i utlandet
Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon 102
Misligholdte renter, fradrag ved betaling av renter og hovedstol under ett
Delvis betaling av renter og hovedstol under ett 1068
Misligholdte renter, fradrag ved betaling etter ettergivelse
Betaling etter at kreditor har ettergitt deler av renter/hovedstol 1068
Misligholdte renter, tidfesting av fradrag
Renter som ikke inngår i regnskap 1067
Misligholdte renter, tidfesting av inntektsføringen
Unntak, misligholdte renter som ikke inngår i et regnskap 1053

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Mobilt arbeidssted, kost på reise uten overnatting utenfor hjemmet
Mobilt arbeidssted 895
Mobilt arbeidssted, reise hjem/ arbeidssted
Nærmere om mobilt arbeidssted 1028
Mobiltelefon
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
Mobiltelefon i skogbruk
Mobiltelefon/sikringsradio 1179
Moped
Innbo og løsøre 694
Morarente
Forsinkelsesrente 1070
Renter av gjeld 1063
Motorsag
Verktøygodtgjørelse 1183
Motorsykkel
Innbo og løsøre 694
Musiker
Kunstnere 836
Opphavsretter 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år 984
Musiker, grense lønn og virksomhet
Musikere, sangere mv. 1587
Musiker, utenlandsk
Artister og sportsutøvere 1436
Musikere, arbeidstøy
Arbeidstøy 838
Musikkverk
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år 984
Mædi, betinget skattefritak for gevinst ved nedslakting
Særregel for nedslakting av buskap på gårdsbruk 171
Møblert utleie
Møblert utleie 695
Mønsterbeskyttet, fordeling over tre år
Patentert oppfinnelse 986

N

Nasdaq
Finansielle instrumenter – begreper . 480
NATO-personell (utenlandske), skatteplikt til Norge
Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner 1435
Naturalytelse, personinntekt
Naturalytelser 970
Naturalytelser
Naturalytelser i arbeidsforhold 906
Naturalytelser, arbeidsgiveravgift
Naturalytelser 95
Naturalytelser, trekkplikt
Naturalytelser 95
Naturfredning, erstatning for varig naturfredning
Erstatning ved varig naturfredning ... 1083
Naturmedisin, særfradrag for sykdomsutgifter
Naturpreparater, naturmedisin 1226
Naturprodukt, skatteplikt for mindre salgsinntekter
Særlig om hage- og naturprodukter .. 1269
Naturressursskatt i kraftforetak
Naturressursskatt 833
Naturskade, fordeling av inntekt ved ekstraordinær hogst
Ekstraordinær hogst ved naturskade/ fordeling av inntekt 1168
Nedsatt ervervsevne
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne 1229
Nedsettelse av pensjonsgivende inntekt
Folketrygd – nedsettelse 555
Nedsettelse av skatt på lønnsinntekt
Generelt 1428
Nedskrevet verdi
Inngangsverdi 696
Nedskrevet verdi etter reinvestering av betinget skattefri gevinst
Inngangsverdi for det reinvesterte objektet 174
Nedslakting av buskap, betinget skattefritak
Særregel for nedslakting av buskap på gårdsbruk 171
Negativ beregnet personinntekt, fremføring
Generelt 468
Negativ beregnet personinntekt, overføring
Negativ beregnet personinntekt 467
Negativ beregnet personinntekt, tilbakeføring
Tilbakeføring til tidligere inntektsår . 469
Negative servitutter, begreper
Inndeling av rettigheter 1079
Negative servitutter, formue
Stetsevarig rett til å forhindre bruk (negative servitutter) 1082
Negativ formue
Gjeld 681
Negativ saldo
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo 348
Negativ saldo, inntektsføring
Inntektsføring av negativ saldo 363

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Negativ saldo, utflytting fra Norge
Skatteposisjoner 1465
Negativ saldo i deltakerlignet selskap, opphør av skatteplikt til Norge
Opphør av deltakers skatteplikt til Norge 311
Nemndsvedtak, omgjøring
Omgjøring av eget vedtak 413
Nettoformue
Formue 578
Nettoinntekt
Alminnelig inntekt 84
Nettoligning
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden ... 299
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere 314
Nettometoden
Dekning av agenthonorar 691
Nettometoden, utgiftsgodtgjørelse
Nettometoden 1358
No cure – no pay
Virksomhet – arbeider under utførelse 1597
NOKUS-selskaper, skatteplikt
Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) 1448
NordPool
NordPool 486
NordPool ASA
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Nordsjøarbeidere
Sokkelarbeidere 1185
Normalårsverk ved vurdering av beregningsenheter for personinntekt etter foretaksmodellen
Tre normalårsverk 450
Norske biland i Antarktis
Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis 714
NUF, hvor selskapet er hjemmehørende
Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt 1462
NUF, selskapsrettslige regler
Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler 54
Nummererte brev, revisjonsmerknader
Nummererte brev 1008
Nydyrking i jordbruk, fradragsføring
Nydyrking/overflatedyrking 734
Nyetablering av selskap eller sameie
Deltakerlignet selskap – nyetablering 314
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform 1600
Nyhetstips til aviser mv., skatteplikt
Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense 1266
Næringsaktiva
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer 68
Næringsdrivende
Enkeltpersonforetak – allment 446
Virksomhet – allment 1582
Næringseiendom, formue
Verdsetting, næringseiendom 586
Verdsetting av ikke-utleid næringseiendom 589
Næringslivsorganisasjon
Kontingenter 783
Nærings- og miljøtiltak i skogbruket, MIS-tilskudd
Tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket (MIS-tilskudd) 1181
Næringsoppgave
Forsinkelsesavgift 610
Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv. 1107
Næringsoppgave, manglende levering
Tilleggsskatt 1269
Næringsoppgave, plikt til å levere
Generelt 926
Næringssamvirkeforetak
Samvirkeforetak 1090
Nærstående, fritaksmetoden
Nærstående 638
Nærstående personer, identifikasjon ved utdeling av utbytte
Overføring til aksjonær mv. 39
Nærstående personer, overføring av opsjon i arbeidsforhold
Unntak for overdragelse til nærstående 508
Nøkkelmannsforsikring
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) 596

O

Obligasjoner
Verdipapirer 1562
Obligasjonsfond
Verdipapirfond 1566
OBX-index
OBX (OBX Total Return Index) 486
Odelsrett, vederlag for frafallelse
Godtgjørelse for frafalt odelsrett 1083

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

OECDs retningslinjer for internprising
Generelt 1402
Offentlighet i forvaltningen
Innsynsrett – allmennheten..... 707
Offentlig-Privat Samarbeid kontrakter
Tilvirkningskontrakt, hovedregel..... 1599
Offentlig pålegg om utbedring av infrastruktur på annens grunn
Infrastrukturkostnader..... 369
Offentlig tilskudd
Tilskudd – offentlige tilskudd 1316
Offiserer
Forsvarspersonell 624
Offshoreansatte
Sokkelarbeidere..... 1185
Omdanning
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Omdisponering av gjenstand innenfor egen virksomhet
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester..... 1523
Omfordeling av inngangsverdi på aksjer, fondsaksje
Fondsaksje og stamaksje..... 22
Omfordeling av inngangsverdi på aksjer, spleiset aksje
Spleiset aksje..... 24
Omfordeling av inngangsverdi på aksjer, splittet aksje
Splittet aksje 24
Omgjøring av eget vedtak
Omgjøring av eget vedtak 427
Omgjøring av endringsvedtak
Omgjøring av eget vedtak 413
Omgjøring av selvangivelse
Prejudisielle (underliggende) rettsforhold..... 1099
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør 1098
Omgåelse
Tilsidesettelse 1295
Omkostninger ved aksjekjøp/salg
Ervervskostnader..... 21
Omkostninger ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv.... 1074
Omorganisering
Fisjon – innenlands 520
Fusjon – innenlands 644
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Omsorgsgodtgjørelse fra det offentlige
Forpleining..... 593
Omsorgslønn fra det offentlige
Omsorgslønn 594
Omsorgspenger, arv
Pleiegodtgjørelse til etterlatte..... 159
Omstillingsfond for reineiere
Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond)..... 1018
Omtvistet rettighet, eiendomsrett
Omtvistet rettighet og krav 389
Omtvistet rettighet, formuesbeskatning
Omtvistet rettighet og krav 580
Omtvistet skadeserstatning, tidfesting av erstatningen
Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt..... 1261
Omvurderingskonto
Valutagevinst/-tap 1537
Operasanger
Kunstnere..... 836
Oppdragsgivers oppgaveplikt
Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger)..... 919
Oppdragstakers opplysningsplikt
Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger)..... 919
Oppdrett
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Pelsdyr 939
Oppfinnelse
Opphavsretter 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Oppfostringsbidrag under fosterhjems-/institusjonsopphold, ikke fradragsrett
Ikke fradragsrett..... 1335
Oppgaveplikt
Opplysningsplikt om egne forhold.... 925
Oppgaveplikt, transaksjoner mellom nærstående
Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende 927
Oppgjørssentral
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Opphavsmann til åndsverk
Opphavsretter 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Opphavsrett
Opphavsretter 917
Opphavsretter, beregnet personinntekt for opphavsmannen
Opphavsrett, royalty mv. 457
Opphold utenfor hjemmet
Bosted – skattemessig bosted..... 281
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet..... 877

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Opphør av pelsdyrnæring, rest konto på Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond
Opphør av virksomhet/utmelding 942
Opphør av skatteplikt, selskap
Utland – utflytting av selskap fra Norge 1491
Opphør av skatteplikt til Norge
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde 1495
Opphør av virksomhet
Deltakerlignet selskap – oppløsning .. 317
Forhåndsligning 575
Konkurs 780
Virksomhet – opphør av virksomhet . 1610
Opphør av virksomhet, underskudd
Opphør av virksomhet 1340
Oppkjøpskostnader
Transaksjonskostnader mv. 1324
Opplysninger
Innsynsrett – egne forhold 709
Opplysninger etter særskilt oppfordring
Opplysningsplikt om egne forhold 925
Opplysningsplikt
Opplysningsplikt om egne forhold 925
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister 1101
Opplysningsskjema
Opplysningsplikt om egne forhold 925
Oppløsning
Deltakerlignet selskap – oppløsning .. 317
Oppløsning av aksjeselskap, skattlegging av aksjonæren
Likvidasjon/oppløsning av selskapet . 15
Oppløsning av selskap
Forhåndsligning 575
Oppmerksomhetsgave
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. 665
Oppmøtested, reise hjem-arbeidssted
Oppmøtested 1033
Oppregulering av inngangsverdi, klage
Oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene per 1. januar 1992 430
Oppregulering av inngangsverdi per 1.1.1992, fast eiendom som er arvet
Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter 707
Oppregulering av inngangsverdi per 1992, aksjer
Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene 28
Oppregulering av inngangsverdi per 1992, fast eiendom
Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd ... 705
Oppreisning
Skadeserstatning 1122
Oppsigelse
Skadeserstatning 1122
Oppslagsverk
Faglitteratur 479
Opptak av kompanjong
Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel 324
Opptak av kompanjong i enkeltpersonforetak
Deltakerlignet selskap – nyetablering 314
Opptak av ny deltaker
Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel 324
Oppvarming av bolig, særfradrag for sykdomskostnader
Fibromyalgi 1226
Opsjoner
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner 493
Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner 500
Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold 503
Opsjoner, fritaksmetoden
Finansielle instrumenter 639
OPS-kontrakt
OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid) 346
Tilvirkningskontrakt, hovedregel 1599
Ordblind, særfradrag for sykdomskostnader
Ordblindhet (dyslektikere) 1227
Organisasjon
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold 669
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Orkestermedlem, grense lønn og virksomhet
Musikere, sangere mv. 1587
Orkestermusiker
Kunstnere 836
Oslo Skinnauksjon, bonusfond
Bonusfond Oslo Skinnauksjoner 941
OTC-opsjoner
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Overdragelse av virksomhet, arbeidsgiveravgift
Eierskifte 86

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Overflatedyrking i jordbruk, fradragsføring
Nydyrking/overflatedyrking..... 734
Overføring av eiendel til privat bruk
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester..... 1523
Overføring til nærstående, deltakerlignet selskap
Overføringer til andre enn deltakeren 335
Overkurs ved innfrielse av fastrentelån
Innfrielse av fastrentelån før forfall... 1050
Innfrielse av fastrentelån før forfall... 1071
Overlastingsgebyr
Bot, gebyr mv. 290
Overnatting utenfor hjemmet
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Overnatting utenfor hjemmet, pendleropphold eller yrkesopphold
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser..... 1022
Overpris
Deltakerlignet selskap – oppløsning.. 317
Overprøving
Endringssak – endring uten klage..... 410
Oversettelser
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Oversetterhonorar, arbeidsgiveravgift
Forfatterhonorar 106
Overskuddkrav, næringsbegrepet
Overskuddsbegrepet..... 1593
Overtid, reise hjem-arbeidssted
Overtid..... 1033
Overveiende døgnhvile, definisjon
Overveiende døgnhvile 287

P

Pakkeforsikring, tariffestet pakkeforsikring i fiske
Pakkeforsikring iht. overenskomst/ tariffavtale..... 543
Pantegjeld
Gjeld 681
Paraplyfond
Verdipapirfond..... 1566
Parkeringsgebyr
Bot, gebyr mv. 290
Parkeringskostnader for bil, fradrag på yrkesreise
Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad 186
Parkeringskostnader på arbeidsreise
Parkeringskostnader 1036
Parkeringskostnader på besøksreise
Parkeringskostnader 874
Parkeringsplass, i arbeidsforhold
Parkeringsplass ved arbeidsstedet..... 914
Parkeringsplass ved pendlerbolig
Garasje/parkeringsplass 885
Partiskatt
Partiskatt 937
Partnerskap
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Partrederi
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Pass av barn
Barnepass 166
Foreldrefradrag..... 569
Pass av barn, arbeidsgiveravgift
Privat pass av barn 97
Pass av barn, skatteplikt for arbeidsgivers tilskudd
Barnehage..... 908
Passivitet og adgang til å endre ligning
Lang tid/passivitet 420
Passiv kapitalforvaltning
Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning 1589
Pass og stell av foreldre, arv
Pleiegodtgjørelse til etterlatte..... 159
Patent, formue
Patenter/kunstnerrettigheter 584
Patenter
Opphavsretter..... 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år..... 984
Patenter, definisjon
Patentert oppfinnelse..... 986
PC, utplassert av arbeidsgiveren
Datautstyr 910
Pelsdyr
Pelsdyr 939
Pelsdyrgård, realisasjon
Jordbruk og annen virksomhet..... 750
Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond
Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond 942

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Pendler
Bosted – skattemessig bosted 281
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet..... 877
Sokkelarbeidere..... 1185
Pendler, reise hjem-arbeidssted
Pendlere 1033
Pendler, utland
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet..... 877
Pendlerbolig
Kostnader til egen pendlerbolig, generelt 884
Pendlerbolig, realisasjon
Pendlerbolig (sekundærbolig) 251
Pendlere, kostnadsrefusjon
Kostnadsrefusjoner 93
Pendler med standardfradrag, arbeidsgiveravgift
Fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere..... 95
Refusjon av merkostnader for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere..... 94
Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere..... 89
Pendleropphold, grensen mot yrkesopphold
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser..... 1022
Pengemarkedsfond
Verdipapirfond..... 1566
Pensjon
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn 476
Pensjon – allment..... 943
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon 952
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon..... 956
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv..... 960
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) 946
Pensjon – Utenlandsk pensjonsordning..... 949
Personinntekt – allment..... 966
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Tidfesting – kontantprinsippet..... 1250
Pensjon, arbeidsgiveravgift
Pensjon 87
Pensjon, avgrensning mot avdrag på salgssum
Periodiske ytelser 1354
Pensjon, skatteplikt ved dødsfall
Etterpensjon 158
Pensjon, stiftelse/legat
Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden..... 971
Pensjonat, saldogruppe
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv..... 352
Pensjonist
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne 1229
Pensjonister, selvangivelsesplikt
Pensjonister 1102
Pensjonsbevis, tjenestepensjon
Opphør av arbeidsforhold..... 964
Pensjonsforsikring
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) 946
Pensjonsgivende inntekt
Personinntekt – allment..... 966
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng 976
Pensjonskasse, fritaksmetoden
Pensjonskasser 630
Pensjonspoeng
Folketrygd – nedsettelse 555
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng 976

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Pensjon til innenlandsboende fra utlandet
Pensjon, uføreytelser, livrente mv..... 1438
Periodisering
Tidfesting – allment 1249
Tidfesting – kontantprinsippet..... 1250
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.... 1255
Periodiske ytelser
Skadeserstatning 1122
Periodiske ytelser, formue
Tidsbegrenset rett til periodiske ytelser..... 583
Personalrabatt, skatteplikt
Personalrabatt på varer og tjenester.. 667
Personbil
Bil – fradrag for bilkostnader 183
Personbil, saldogruppe
Personbiler, herunder kombinerte biler..... 352
Personbiler, saldogruppe
Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv. 352
Personfradrag
Klassefastsetting..... 770
Personinntekt
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)..... 448
Folketrygd – nedsettelse 555
Personinntekt – allment..... 966
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap..... 968
Personinntekt – toppskatt 974
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng 976
Personinntekt, inntekt hos barn
Barn 967
Personinntekt etter foretaksmodellen, beregningsenhet
Beregningsenheten 449
Personinntekt etter foretaksmodellen, gjennomsnittsligning
Spesielt om skogbruk og reindrift..... 453
Personinntekt etter foretaksmodellen, inntekt/underskudd fra deltakerlignet selskap som er inntekts-/utgiftsført hos enkeltpersonforetak
Inntekt fra deltakerlignet selskap og gevinst/tap ved realisasjon av andel .. 454
Personinntekt etter foretaksmodellen, inntekt av opphavsrett, royalty mv. for opphavsmannen
Opphavsrett, royalty mv. 457
Personinntekt etter foretaksmodellen, leid eiendom mot innskudd
Særregel for leid eiendom mot innskudd 457
Personinntekt etter foretaksmodellen, oversikt over grunnlaget
Oversikt over fremgangsmåten..... 451
Personinntekt etter foretaksmodellen, skjermingsgrunnlaget
Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget..... 458
Personinntekt etter foretaksmodellen, årets underskudd og fremført/ tilbakeført underskudd
Underskudd..... 453
Personlig næringsdrivende
Enkeltpersonforetak – allment 446
Personinntekt – allment..... 966
Virksomhet – allment 1582
Personregistre
Innsynsrett – allmennheten..... 707
Innsynsrett – egne forhold 709
Personskade
Skadeserstatning 1122
Piggdekkavgift, fradrag på yrkesreise
Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad 186
Piggdekkavgift på arbeidsreise
Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering 1043
Piggdekkgebyr dekket av arbeidsgiver
Piggdekkgebyr..... 915
Pionerdykker, statens kompensasjons- og oppreisningsordning
Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere 1129
Pleie
Forpleining..... 593
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937
Pleiegodtgjørelse til etterlatte
Pleiegodtgjørelse til etterlatte..... 159
Pliktig medlem av folketrygden
Hvem er pliktig medlem av folketrygden..... 976
Plikttid, frikjøp
Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser 1264
Poker
Særlig om pokerspill..... 1268
Pokerturnering
Særlig om pokerspill..... 1268
Politikere
Partiskatt 937
Stortingsrepresentanter mv. 1190

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Politikere i Storting, Regjering og departement, skattemessig bosted
Skattestedet 1190
Positive servitutter, begreper
Inndeling av rettigheter 1079
Praktikant
Barnepass 166
Praktikant, arbeidsgiveravgift
Privat pass av barn 97
Preklusjon
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. 685
Premie
Prisbelønninger 987
Tilfeldige gevinster/inntekter 1266
Premie for forslag i arbeidsforhold
Premie for forslag 666
Premie til syke- og ulykkesforsikring, fradrag
Utbetalingen tilfaller den ansatte 609
Pressekort
Pressekort 766
Pressen
Journalister mv 766
Prest, reise hjem-arbeidssted
Prest 1033
Primærrom
Hva regnes som primærrom 290
Primærrom, definisjon
Areal, generelt 289
Prisbelønning
Tilfeldige gevinster/inntekter 1266
Prisbelønninger
Prisbelønninger 987
Privat bruk av sameiegjenstand
Privat bruk 1088
Private reiser dekket av arbeidsgiver
Privatreiser for ansatte 915
Private skoler
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Produksjon av varer, stedbunden skattlegging
Generelt 1162
Produksjonsforeninger
Samvirkeforetak 1090
Profesjonell idrettsutøver
Idrett 690
Profesjonell idrettsutøver, utenlandsk
Artister og sportsutøvere 1436
Proforma
Tilsidesettelse 1295
Progresjonsforbehold i skatteavtaler med fordelingsmetoden
Særlig om lønnsinntekt 1467
Prosesskostnader
Juridisk bistand/prosesskostnader 767
Provisjon ved låneopptak, fradragsrett
Omkostninger ved låneopptak mv. ... 1074
Psykiatriske sykehus/ettervernshjem
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937
Psykiske lidelser, særfradrag for sykdomskostnader
Psykiske lidelser 1227
Put opsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Pyramidespill, fradrag for tap
Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner 1235
Påkostning
Inngangsverdi 696
Vedlikehold 1549
Påkostning utført av leietaker, formue
Leietakers påkostning 581
Påkostning utført av leietaker, inntektsføring og fradragsføring
Leid driftsmiddel 347
Påskjønnelse, skattefritak for enkeltstående arbeidsprestasjon
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold 667

R

Rabatt til ansatte, skatteplikt
Personalrabatt på varer og tjenester .. 667
Radiotelefon
Radiotelefon 409
Realisasjon
Aksjer – realisasjon 12
Betinget skattefritak 169
Bil – realisasjon/uttak 204
Bolig – realisasjon 247
Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel 324
Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel 382
Enkeltpersonforetak – realisasjon 469
Gevinst- og tapskonto 677
Jord- og skogbruk – realisasjon 748
Realisasjonsbegrepet 988
Tomt 1319
Realisasjon av andel, opphør av virksomhet
Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap 1613
Realisasjonsprinsippet
Tidfesting – realisasjonsprinsippet 1255
Rederivirksomhet
Rederiselskaper 996

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Refusjon av forsikringspremie for båt og redskap i fiske
Refusjon av forsikringspremie for båt og bruk 543
Refusjon av kostnader
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Refusjon av kostnader, behandlingsmåten
Generelt 1357
Refusjon av utgifter til elektronisk kommunikasjon, trekkplikt og arbeidsgiveravgift
Refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon 95
Regelmessig understøttelse
Føderåd 662
Underholdsbidrag 1333
Regioner
Ligningsstedet 846
Registrering i verdipapirregister
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. 675
Registrert partnerskap
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Regjeringsmedlemmer, skattemessig bosted
Skattestedet 1190
Regnskap
Regnskap – foretak med bokføringsplikt 998
Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt 1003
Regnskap – revisjon 1005
Regnskapsfører, autorisasjonsgebyr
Regnskapsfører, arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for ansatte regnskapsførere 915
Regnskapsligning
Bil – fradrag for bilkostnader 183
Regnskapsplikt, kunstnere
Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt 837
Regnskapsplikt, tidfesting
Tidfesting – realisasjonsprinsippet 1255
Regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital
Aksjer – realisasjon 12
Rehabiliteringspenger, personinntekt
Trygdeytelser 973
Reinbeitedistrikt
Reinbeitedistrikt 1014
Reindrift
Reindrift 1009
Reindrift, beregnet personinntekt ved gjennomsnittsligning
Spesielt om skogbruk og reindrift 453
Reineierfond
Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) 1018
Reinvestering
Betinget skattefritak 169
Reise
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet 879
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet 877
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser 1022
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) 1035
Reise dekket av arbeidsgiver, grense mot velferdstiltak
Feriereise 1559
Reise etter særavtalen
Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt av Skattedirektoratet 897
Reise hjem-arbeidssted, bilgodtgjørelse ved arbeid for veldedig organisasjon eller politiske verv
Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv 1047
Reiser
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Reiser, privat reise dekket av arbeidsgiver
Privatreiser for ansatte 915
Reiser, velferdstiltak
Tilstelninger, hotellopphold mv. 1560
Reklamasjonskostnader
Garanti- og reklamasjonskostnader .. 665
Reklame
Reklameinntekter/-kostnader 1048
Rentebærende fond
Verdipapirfond 1566
Rentefordeling for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet
Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter 1386
Renteinntekter, ekstrabeskatning ved lån til aksjeselskap, Lån til aksjeselskap, skattlegging av renteinntekter
Generelt 1051

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Renteinntekter fra utlandet
Renteinntekter 1413
Renter
Renteinntekter 1049
Renter av gjeld 1063
Renter, etterbetaling
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn 476
Renter, tidfesting av fradrag for renter ved mislighold
Renter som ikke inngår i regnskap.... 1067
Renter, tidfesting av renteinntekt ved mislighold
Hovedregel 1053
Renter av kapitalandel til deltaker i deltakerlignet selskap
Renter av kapitalinnskudd 335
Renter av premiefond, foretakspensjonsordning
Premiefond 955
Renter av premiefond, tjenestepensjonsordning
Premiefond 966
Renter på skatt, fradragsrett
Unntak, renter på skatt..... 1064
Renter på skatteøkning i endringssak
Renter ved endring av skatt 424
Renter til Lånekassen
Tidfesting – kontantprinsippet..... 1250
Rentestøtte, arbeidsforhold
Rentestøtte 863
Renteswap
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap 513
Reparasjon
Bolig – eget arbeid..... 217
Vedlikehold 1549
Representantskapsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift
Styrehonorar mv. 107
Representasjon
Reklameinntekter/-kostnader 1048
Representasjon..... 1075
Reprisehonorar for skuespillere, arbeidsgiveravgift
Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet..... 100
Reservedeler, driftsmiddel eller varelager
Reservedeler 370
Reservefond
Aksjer – utbytte..... 30
Resolutivt betingede rettigheter, formue
Betingede rettigheter 1080
Restskatt/trygdeavgift, gjeld
Fradragsberettigede forpliktelser..... 682
Rettferdsvederlag
Stortingets rettferdsvederlagsordning 1126
Rettigheter i fast eiendom
Rettigheter i fast eiendom..... 1079
Rettigheter i fiske, fradragsføring
Fiskeritillatelser, generelt..... 541
Rettigheter tilknyttet jord- og skogbruk, realisasjon
Rettigheter..... 752
Retting
Endringssak – endring uten klage..... 410
Retting av selvangivelse
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør 1098
Rettslig handleevne, selvangivelsesplikt
Mindreårige..... 1104
Rettslig prøving
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet 931
Returemballasje, driftsmiddel eller varelager
Returemballasje 370
Reversering
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt . 76
Revisjonsplikt
Regnskap – revisjon..... 1005
Revisjonsprotokoll
Nummererte brev..... 1008
Revisor
Fullmektig 642
Regnskap – revisjon..... 1005
Rigg, saldogruppe
Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv..... 352
Rimelig lån
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap 856
Rimelig lån i arbeidsforhold, lønnsopplysningsplikt
Rimelige lån i arbeidsforhold 855
Rimelig velferdstiltak
Hva er rimelig..... 1557
Risikoen for driftsmidlets verdireduksjon, rett til avskrivning
Krav til risikoen for driftsmidlets verdifall for rett til avskrivning/ direkte fradragsføring 343
Risikoforsikring
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)..... 596

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

RISK, inngangsverdi aksjer ervervet før 2006
Inngangsverdi for aksjer ervervet i 2005 eller tidligere 19
RISK, retting
Aksjeselskap mv. – endring av RISK 61
RISK-register
Sentralt RISK-register 21
Rotsalg av tømmer, tidfesting
Rotsalg 1167
Royalty, beregnet personinntekt for opphavsmannen
Opphavsrett, royalty mv. 457
Royalty fra utlandet
Royaltyinntekt 1414
Royalty til forfatter mv.
Virksomhet 836
Rusmisbrukere, særfradrag for sykdomskostnader
Rusmisbrukere 1227
Russebil
Skatteplikt for reklameinntekter 1048
Rydding av skog
Skogkultur/skogplanting 1180
Røkterbolig i fiskeoppdrett
Røkterbolig 83
Røkterbolig i jordbruk
Røkterbolig mv. 726
Røykeavvenningskurs, dekket av arbeidsgiver
Røykeavvenningskurs 916
Råderett
Eierbegrepet 387
Rettigheter i fast eiendom 1079
Råvarer
Varebeholdning 1542

S

Sakskostnader
Endringssak – sakskostnader 437
Juridisk bistand/prosesskostnader 767
Sakskostnader, erstatningsrettslige regler
Erstatningsrettslige regler for det offentliges dekning av sakskostnader 441
Saldoavskrivning
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo 348
Saldoskjema
Generelt 365
Saldoverdi
Inngangsverdi 696
Salg
Realisasjonsbegrepet 988
Salg av skog på rot, tidfesting
Rotsalg 1167
Salgsopsjon
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Salgsopsjon i arbeidsforhold
Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold 503
Salgssum
Utgangsverdi 1353
Samboer, gjeldsrenter
Ikke-meldepliktige samboere 1066
Samboer, innsynsrett
Samboere 712
Samboer, skattemessig bosted
Samboere 282
Samboere
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Klassefastsetting 770
Samboere 1085
Samdrift
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Sameie
Bolig – fritaksligning 231
Bolig – realisasjon 247
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Sameie – ligning etter bruttometoden 1087
Sameie, overgang fra nettoligning til bruttoligning
Overgangsregler ved overgang fra nettoligning til bruttoligning per 1. januar 2006 1090
Sameie – ligning etter bruttometoden 1087
Samlivsbrudd, klassefastsetting
Samlivsbrudd, skilsmisse, formell separasjon eller faktisk separasjon 775
Samlivsbrudd, ligningsmåten for ektefeller
Generelt 399
Sammenligningsregelen, skattemessig bosted
Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen) 285
Sammensatt skifte
Overtar ikke i uskifte (sammensatt skifte) 151
Samvirkeforetak
Samvirkeforetak 1090
Samvirkeforetak, fritaksmetoden
Generelt 629

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Samvirkeforetak, skattefri omdanning
Uregistrert andelslag/ samvirkeforetak ... 1601
Sandforekomster, realisasjon
Vannfall, forekomster av sand, grus mv. ... 750
Sandtak, formue
Sandtak, steinbrudd mv. ... 1166
Sandtak, inntekt ved drift
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv. ... 1084
Sanger
Kunstnere ... 836
Opphavsretter ... 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år ... 984
Sannsynliggjøring, begrepet
Sannsynliggjøring ... 883
Satser, trygdeavgift
Generelt ... 982
Satser for avskrivning
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo ... 348
Sceneverk
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år ... 984
Scrapie, betinget skattefritak for gevinst ved nedslakting
Særregel for nedslakting av buskap på gårdsbruk ... 171
Seilbåt
Fritidsbåter ... 641
Innbo og løsøre ... 694
Seksjonert boligbygg, realisasjon
Seksjonert eiendom ... 253
Seksjonert bygg, begrepet
Tidspunktet for seksjonering ... 254
Seksjonert bygg, formue
Seksjonert bygg ... 223
Seksjonert bygg brukt som driftsmiddel, avskrivning
Seksjonert bygg ... 367
Seksjonert bygg brukt som driftsmiddel, realisasjon
Seksjonert bygg ... 384
Sekundærbolig/pendlerbolig, realisasjon
Pendlerbolig (sekundærbolig) ... 251
Sekundærrom
Hva regnes som sekundærrom ... 290
Selgere, reise hjem-arbeidssted
Selgere ... 1034
Selskapsoppgave, deltakerlignet selskap
Selskapsoppgave mv. ... 312
Selskapsoppløsning
Deltakerlignet selskap – oppløsning ... 317
Forhåndsligning ... 575
Selskapsoppløsning, likvidasjon av aksjeselskap
Likvidasjon/oppløsning av selskapet ... 15
Selvangivelse
Forsinkelsesavgift ... 610
Frist for levering av selvangivelse ... 1105
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør ... 1098
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister ... 1101
Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv. ... 1107
Selvangivelse, deltakerlignet selskap
Selvangivelse ... 312
Selvangivelse, endring av selvangivelse
Forandring av selvangivelse
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør ... 1098
Selvangivelse, leveringsfritak
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister ... 1101
Selvangivelse, manglende levering
Tilleggsskatt ... 1269
Selvangivelse ikke levert, avskrivning
Ikke levert selvangivelse ... 357
Selvassuransefond i fiske, inntekt/ kostnad
Selvassuransefond ... 546
Selveiende finansieringsforetak, fritaksmetoden
Generelt ... 629
Selveierleiligheter
Bolig – formue ... 219
Bolig – fritaksligning ... 231
Bolig – realisasjon ... 247
Selvstendig/uselvstendig bolig, definisjon
Selvstendig/uselvstendig bolig ... 287
Selvstendig hybelleilighet, definisjon
Selvstendig hybelleilighet ... 239
Seminar
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ... 1192
Sentralskattekontor
Ligningsstedet ... 846
Separasjon
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere ... 393
Klassefastsetting ... 770
Serviceorganisasjon
Kontingenter ... 783
Servitutter
Rettigheter i fast eiendom ... 1079

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

SE-selskap
Aksjeselskap mv. – allment 52
Settefisk
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Shortsalg
Verdipapirlån og (dekket) shortsalg.. 995
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)..... 1572
Sign on fee
Overdragelse av foretak/aksjer(earn-out) 1300
Sikkerhetskjøring
Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller 1046
Sikkerhetsstillelse, fradrag for dekning av gjeldsrenter
Kausjon 1071
Sikkerhetsstillelse, fradrag for gjelden
Fradragsberettigede forpliktelser 682
Sikkerhetsstillelse i ansvarlig selskap, deltakers dekning av selskapets gjeld/ gjeldsrenter
Deltakers dekning av selskapets gjeld 322
Sikringsradio i skogbruk
Mobiltelefon/sikringsradio 1179
Siktelse
Forholdet til EMK 1290
Sivilombudsmannen
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet 931
Uttalelse fra Sivilombudsmannen..... 419
Siviltjeneste
Forsvarspersonell 624
sjablongmessig inntektsføring
Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden 640
Sjøfolk
Sjøfolk 1113
Sjøfolk, arbeid på utenlandske skip
Intern rett, generelt 1434
Sjøfolk, arbeidsgiveravgift
Sjøfolk 109
Sjøfolk, trygdeavgift
Sjøfolk 977
Sjøfolk bosatt i utlandet, inntekt
Intern rett, generelt 1434
Sjøfolk uten fast oppholdssted, skattestedet
Ikke fast oppholdssted, sjøfolk 1158
Sjømannsfradrag
Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag) 1117
Sjåfører
Arbeidstøy mv..... 125
Langtransportsjåfører 840
Sjåfør for drosje, reise hjem-arbeidssted
Drosjer 1032
Skadeserstatning
Skadeserstatning 1122
Skadeserstatning, skog
Skadeserstatning 1179
Skalldyr
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Skatteavtale
Utland – allment om skatteavtaler.... 1360
Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning 1466
Skattebegrensning
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne..... 1130
Skattebegrensning, tilleggsskatt
Skattebegrensning og skattefradrag for pensjonsinntekt..... 1282
Skatteevne, liten
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne..... 1130
Skattefradrag
Boligsparing for ungdom (BSU) 274
Skattefradrag, pensjonister
Skattefradrag for pensjonsinntekt..... 1138
Skattefradrag for pensjonsinntekt, tilleggsskatt
Skattebegrensning og skattefradrag for pensjonsinntekt..... 1282
Skattefrie institusjoner, arbeids-giveravgift
Frivillige organisasjoner..... 99
Skattefrie institusjoner, lønnsopplysningsplikt
Utbetalinger fra skattefrie institusjoner..... 852
Skattefrie institusjoner mv.
Generelt 1143
Skattefrie institusjoner mv., Kirker mv.
Kirker mv. 1143
Skattefrie institusjoner mv., Private skoler
Private skoler 1143
Skattefrie kontantytelser
Skattefri arbeidsinntekt..... 1155
Skattefri fisjon
Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10..... 521
Skattefri fusjon
Skattefri fusjon, generelt..... 645
Skattefri omdanning
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
SkatteFUNN
Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN 614

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skatteklagenemnd
Ligningsstedet 846
Skatteklagenemnda
Skatteklagenemndas vedtaksmyndighet 426
Skatteklasse
Klassefastsetting 770
Skattekommune
Skattestedet 1157
Skattekontor
Ligningsstedet 846
Skattekontoret, vedtaksmyndighet i endringssak
Skattekontorets vedtaksmyndighet ... 426
Skatteliste
Innsynsrett – allmennheten 707
Skattemessig bosted
Bosted – skattemessig bosted 281
Skattemessig kontinuitet ved fusjon
Skattemessig kontinuitet 650
Skattemessig tilsidesettelse
Tilsidesettelse 1295
Skattemessig verdi
Inngangsverdi 696
Skattenedsettelse, etterbetaling av pensjon
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år 478
Skattenedsettelse ved etterbetaling av lønn
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år 478
Skatte- og avgiftssatser
Skatte- og avgiftssatser 1620
Skatteplikt for reklame
Skatteplikt for reklameinntekter 1048
Skatteplikt for reklame, Russebuss
Skatteplikt for reklameinntekter 1048
Skatteplikt til Norge
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet 1377
Utland – skattemessig bosted 1453
Skatteposisjoner, arv og gave
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet 127
Skatteposisjoner, overføring ved skattefri omdanning
Generelt 1608
Skattested
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937
Skattestedet 1157
Skattested, sjøfolk uten fast bosted
Skattested 1122
Skattestedet, konkurs
Skattestedet 783
Skattetrekk, nordisk
Den nordiske trekkavtalen 1361
Skattyters klagerett
Klageinstansene 426
Skiferbrudd, inntekt ved drift
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv. 1084
Skiferproduksjon i Finnmark og Nord-Troms, særskilt inntektsfradrag
Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon 518
Skifte av dødsbo
Arvelater/etterlatte/dødsbo 148
Skifte av eierform
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform 1600
Skilsmisse
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Skip, saldogruppe
Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv. 352
Skipsaksjeselskap
Rederiselskaper 996
Skipsfart
Rederiselskaper 996
Sjøfolk 1113
Skjell
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Skjema, Skattedirektoratets skjemaer
Nyttige lenker 1622
Skjerming
Aksjer – realisasjon 12
Aksjer – utbytte 30
Skjermingsgrunnlag, beregnet person-inntekt
Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget 458
Skjermingsgrunnlag, deltakerlignet selskap
Skjermingsgrunnlaget 331
Skjermingsgrunnlag, deltakermodellen
Skjermingsgrunnlaget 331
Skjermingsgrunnlag, kontinuitet
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg . 22
Skjermingsrente, deltakermodellen
Skjermingsrente 334
Skjerpet tilleggsskatt
Skjerpet tilleggsskatt 1287
Skjev egenkapital, formue i deltakerlignet selskap
Skjev egenkapital 301
Skjønnsligning
Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv. 1107

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Skjønnsligning, beskatning av utdeling i deltakerlignet selskap
Inntektstillegg ved skjønnsligning av selskapet 336
Skjønnsligning ved ikke levert selvangivelse, avskrivning
Ikke levert selvangivelse 357
Skjønnsmessig avskrivning på immaterielle driftsmidler
Fradrag for kostpris 376
Skogavgift
Skogfond 1163
Skogbruk
Jord- og skogbruk – realisasjon 748
Skogbruk 1163
Tomt 1319
Skogbruk, beregnet personinntekt ved gjennomsnittsligning
Spesielt om skogbruk og reindrift 453
Skogbruk, underskudd
Underskudd 1182
Skogbruk, underskuddsfremføring
Skogbruk 1345
Skogfond
Skogfond 1163
Skogfond, avsetning
Skogfond 1179
Skogfond, formue
Skogfond 1167
Skogfond, inntekt
Skogfond 1179
Skogkultur, fradragsføring
Skogkultur/skogplanting 1180
Skogoppgjør ved jordskifte
Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte 1170
Skogplanting, fradragsføring
Skogkultur/skogplanting 1180
Skog på rot, realisasjon
Uhøstet avling 753
Skogreising i skogfattige områder, fradragsføring
Skogreising i skogfattige områder 1180
Skogsarbeider, reise hjem-arbeidssted
Skogeier/skogsarbeider 1034
Skogskoie, formue
Bygninger 1166
Skogskoie, inntekt/kostnad
Skogskoier 1180
Skogskoie, realisasjon
Driftsbygninger og skogskoie 752
Skogsveier, fradragsføring
Skogsveier 1181
Skogverdi
Generelt 1165
Skolebøker
Faglitteratur 479
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Skoleelever, skattemessig bosted
Skoleelever, studenter, mv. 282
Skolekostnader
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Skrapie, betinget skattefritak for gevinst ved nedslakting
Særregel for nedslakting av buskap på gårdsbruk 171
Skribent
Kunstnere 836
Skrivefeil
Endringssak – endring uten klage 410
Skuespiller
Kunstnere 836
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år 984
Skuespiller, arbeidstøy
Arbeidstøy 838
Skuespiller, utenlandsk
Artister og sportsutøvere 1436
Sluttvederlag
Sluttvederlag 1183
Smolt
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80
Smugling
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. 1331
Smusstillegg
Smusstillegg 127
Smøring
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. 1331
Små godtgjørelser, trekkplikt og arbeidsgiveravgift
Små godtgjørelser 93
Småutgifter
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet 879
Småutgifter, arbeidsgiveravgift
Småutgifter 94
Småutgifter, fradrag
Småutgifter når skattyter har fri kost 889
Småutgifter, trekkplikt
Småutgifter 94
Snøscooter, reindrift
Snøscooter 1014
Snøscooter, skogbruk
Snøscooter 1181
Sokkelarbeidere
Sokkelarbeidere 1185

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Sokkelarbeidere, arbeidsgiveravgift av fri kost
Særregel om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelen 96
Solarium, særfradrag for sykdomskostnader
Fibromyalgi 1226
Sosialkontoret, skattefritak for utbetalinger
Tilskudd etter lov om sosiale tjenester i NAV 1318
Sparebanker
Aksjeselskap mv. – allment 52
Spesialtilpasset bil, særfradrag for sykdomskostnader
Bil 1225
Spilleautomater, avskrivning
Spilleautomater 370
Spilleinntekt, skatteplikt
Tilfeldige gevinster/inntekter 1266
Spleiset aksje, inngangsverdi
Spleiset aksje 24
Splittet aksje, inngangsverdi
Splittet aksje 24
Sponsing
Idrett 690
Reklameinntekter/-kostnader 1048
Sponsorkostnader
Reklameinntekter/-kostnader 1048
Sportsbetting
Veddemål/tipping 1592
Sportsutøver
Idrett 690
Sportsutøvere (norske), utøvelse i utlandet
Skatteavtale 1437
Sportsutøvere (utenlandske), skatteplikt til Norge
Artister og sportsutøvere 1436
Statens forvaltningsvirksomhet, stedet for arbeidsgiveravgift
Staten 125
Statens garantiinntekter for kunstnere
Statens garantiinntekter for kunstnere 839
Statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere, utbetaling
Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere 1129
Statens lånekasse for utdanning, gjeldsrenter
Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen 1067
Statsforetak
Aksjeselskap mv. – allment 52
Statsforvaltningen, satser for arbeidsgiveravgift
Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene 116
Statsråder, skattemessig bosted
Skattestedet 1190
Statssekretærer, skattemessig bosted
Skattestedet 1190
Statsselskap, fritaksmetoden
Generelt 629
Stedbunden beskatning
Skattestedet 1157
Steinbrudd, inntekt ved drift
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv. 1084
Stetsevarig bruksrett, formue
Stetsevarige bruksretter 1080
Stiftelse, fritaksmetoden
Generelt 629
Stiftelse/legat, pensjon
Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden 971
Stiftelser/legat
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Stiftelser/legat, utdeling
Utdeling fra stiftelse eller legat 670
Stiftelseskostnader for aksjeselskap, fradrag
Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon 60
Stifting av selskap
Deltakerlignet selskap – nyetablering 314
Stille aksept
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister 1101
Stille deltaker
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere 314
Stille deltaker, skattested
Stille deltaker 1159
Stille selskap
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning 293
Stipend
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år 984
Stipend 1188
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Storbedrifter
Ligningsstedet 846

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Stortingets rettsferdsvederlagsordning
Stortingets rettferdsvederlagsordning 1126
Stortingsrepresentanter
Stortingsrepresentanter mv. 1190
Straff
Forholdet til EMK 1290
Straffesiktelse
Forholdet til EMK 1290
Strandrett
Rettigheter i fast eiendom 1079
Streikebidrag
Streike- og lockoutbidrag 668
Strike
Innløsningspris 486
Strukturkvote i fiske, formue
Fiskeritillatelser 540
Strukturkvote i fiske, fradragsføring
Fiskeritillatelser, generelt 541
Student
Stipend 1188
Student, flyttekostnader
Studenter mv. 553
Studentbolig, realisasjon
Bolig på studiestedet 251
Studenter
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Studenter, norske, skatteplikt til Norge ved opphold i utlandet
Studenter 1437
Studenter, skattemessig bosted
Skoleelever, studenter, mv. 282
Studenter, utenlandske, skatteplikt til Norge
Studenter 1437
Studiereiser
Stipend 1188
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ... 1192
Utdanning – tilskudd og kostnader ... 1347
Styreansvarsforsikring, arbeidsgiveravgift
Styreansvarsforsikring 106
Styreansvarsforsikring dekket av selskapet
Styreansvarsforsikring 1360
Styrearbeid, reise hjem-arbeidssted
Styremøter 1034
Styrehonorar, arbeidsgiveravgift
Styrehonorar mv. 107
Styrehonorar, fra utenlandsk selskap
Styrehonorar 1438
Styreleder
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap 856
Stønad
Tilskudd – offentlige tilskudd 1316
Støtteannonser
Reklameinntekter/-kostnader 1048
Subsidiering av kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet, fradragsrett for arbeidstaker
Vilkår for fradrag etter sats 885
Sukkersyke, særfradrag for sykdomskostnader
Diabetes (sukkersyke) 1225
Summarisk endring, tilleggsskatt
Summarisk endring 1282
Summarisk endring, varsel
Generelt 1547
Summarisk endring hos vedkommende skattyter
Summarisk endring hos vedkommende skattyter 421
Summarisk fellesoppgjør
Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver 442
Suspensivt betingede rettigheter, formue
Betingede rettigheter 1080
Svalbard
Svalbard 1195
Svalbard, aksjegevinst ved utflytting
Skatteplikt på latent aksjegevinst mv. ved utflytting til Svalbard 1198
Svenske grensekommuner
Utland – grensegjengere 1397
Svømmebasseng, avskrivning
Svømmebasseng 371
Swapavtale
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap 513
Sykdomsbehandling dekket av arbeidsgiver
Behandlingsutgifter og behandlingsforsikring ved sykdom eller skade 909
Sykdomskostnader
Særfradrag – sykdom eller svakhet 1214
Sykeforsikring
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Sykehjem
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937
Sykehjem, særfradrag for sykdomskostnader
Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem 1224
Sykehus
Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. 937

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Sykehusleger, skattested
Sykehusleger 1161
Sykepenger, arbeidsgiveravgift
Sykepenger 107
Sykepenger, personinntekt
Trygdeytelser 973
Sykepenger, skattested
Sykepenger 1159
Symbolsk vederlag
Grense mot symbolsk vederlag..... 993
Synshemmede, særfradrag for sykdomskostnader
Synshemming 1228
Særfradrag
Særfradrag – sykdom eller svakhet.... 1214
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne 1229
Særfradrag for enslige forsørgere
Særfradrag – enslig forsørger..... 1212
Særfradrag for fiskere og fangstfolk
Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk..... 547
Særkullsbarn
Barn og ungdom 161
Klassefastsetting..... 770
Samboere 1085
Særkullsbarn hos ikke-meldepliktige samboere, formue og inntekt
Barns formue og inntekt 1086
Særkullsbarn hos ikke-meldepliktige samboere, særfradrag for enslig forsørger
Særfradrag for enslig forsørger 1086
Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk
Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk..... 547
Særskilt fradrag for sjøfolk
Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag) 1117
Særskilt inntektsfradrag
Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltakssonen)..... 518
Særskilt inntektsfradrag, ungdom
Særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l..... 164
Særskilt ligning
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere 393
Søksmål
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet 931
Søksmålsfrist
Søksmålsfrist..... 935

T

T5PC-spill, klassifisering av inntekt
Pyramidedeltakelse..... 1587
Takseringsreglene
Nyttige lenker 1622
Tamreindrift
Reindrift..... 1009
Tap av ervervsevne
Skadeserstatning 1122
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne 1229
Tap av forsørger
Skadeserstatning 1122
Tap av klagerett
Generelt 434
Tap på fordring, fradragsrett
Tap på fordringer, generelt..... 560
Tap på fordring, tidfesting
Endelig konstatert tap 561
Tapt arbeidsfortjeneste
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Tap ved realisasjon av aksje, fritaksmetoden
Fritaksmetoden..... 629
Tariffestet sluttvederlag
Sluttvederlag..... 1183
Tariffmessig hyretillegg for kost om bord på skip
Tariffmessig hyretillegg for egen kost 1114
Taushetsplikt
Finanstilsynet 1244
Taushetsplikt..... 1237
Taxi, saldogruppe
Drosjebiler..... 351
Taxisjåfør
Arbeidstøy mv..... 125
Taylor Made
Ad hoc-opsjoner..... 483
Tegningsgebyr
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv..... 675
Tegningsrett
Aksjer – ansattes erverv til underpris 4
Aksjer – realisasjon..... 12
Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold 503
Tegningsrett, inngangsverdi
Tegningsrett 27
Tegningsretter
Tegningsrettsaksjer og tegningsretter 592
Tegningsrettsaksjer
Tegningsrettsaksjer og tegningsretter 592

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Tegningsrett til aksjer
Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (warrants) 493
Telefon
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) 404
Telt, reindrift
Telt 1014
Terminkontrakt
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards 512
Tidfesting
Tidfesting – allment 1249
Tidfesting – kontantprinsippet 1250
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.... 1255
Tidfesting, arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser
Når ytelse skal tas med i grunnlaget . 100
Tidfesting, erstatning for løpende inntekt
Tidfesting av inntekter og kostnader 1129
Tidfesting, erstatning for tap av formuesobjekt
Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt 1261
Tidfesting, formue
Tidspunkt for skattlegging 585
Tidfesting av fradrag, misligholdte gjeldsrenter
Renter som ikke inngår i regnskap.... 1067
Tidfesting av inntekt, misligholdte renteinntekter
Hovedregel 1053
Tidfesting av tomtegevinst
Særlig om tomtegevinster 678
Tidsbegrensede rettigheter
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel 374
Tidsbegrensede rettigheter, stetsevarige rettigheter
Rettigheter i fast eiendom 1079
Tidsparter
Bolig – tidsparter (time-share) 272
Tidspunktet for inntekts- og fradragsføring
Tidfesting – allment 1249
Tidfesting – kontantprinsippet 1250
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.... 1255
Tidsskrifter
Faglitteratur 479
Journalister mv 766
Tilbakebetaling av lønn, pensjon, trygdeytelser
Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser 1264
Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv., arbeidsgiveravgift
Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. 104
Tilbakeføring av underskudd
Tilbakeføring av underskudd 1343
Tilbakeføring av underskudd, deltaker
Tilbakeføring av underskudd 322
Tilbakeføring av underskudd, dødsfall
Dødsfall 1344
Tilbakelevering fra konkursbo
Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet 782
Tilfeldige gevinster/inntekter
Tilfeldige gevinster/inntekter 1266
Tilfluktsrom, avskrivning
Tilfluktsrom 371
Tilleggsavgift
Bot, gebyr mv. 290
Tilleggsopplysninger
Opplysningsplikt om egne forhold.... 925
Tilleggspremie til folketrygden, fradragsrett
Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden 609
Tilleggsskatt
Forholdet til EMK 1290
Tilleggsskatt 1269
Tilleggsskatt, beregningsgrunnlag
Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt . 1281
Tilleggsskatt, beviskrav
Beviskrav 1271
Tilleggsskatt, frivillig retting
Unntak ved frivillig retting 1280
Tilleggsskatt, underskudd
Underskudd 1283
Tilleggsskatt, varsel
Generelt 1547
Tilleggsskatt, vilkår
Vilkår for bruk av tilleggsskatt 1270
Tilleggssluttvederlag
Tilleggssluttvederlag 1184
Tilleggsvederlag ved fisjon
Fisjonsvederlaget 525
Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon 335
Tilleggsvederlag ved fusjon
Aksjeselskaper, generelt 649
Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon 335
Tillitsvalgte, bidrag til utdannelse
Bidrag til utdanning av tillitsvalgte ... 668

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Tilordning av ikke oppgitt inntekt i aksjeselskap
Tilordning og klassifisering av ikke oppgitt inntekt i selskap 1298
Tilordning av skjermingsfradraget, deltakerlignet selskap
Tilordning av skjerming..... 334
Tilordning av virksomhetsinntekt
Tilordning av virksomhetsinntekt..... 1596
Tilretteleggingstilskudd fra NAV, arbeidsgiveravgift
Tilretteleggingstilskudd fra NAV 107
Tilsidesettelse
Tilsidesettelse 1295
Tilsidesettelse, internprising
Utland – internprising (transfer pricing)..... 1400
Tilskudd
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold..... 669
Tilskudd – offentlige tilskudd 1316
Tilskudd, SkatteFUNN
Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN 614
Tilskudd til pensjonsordninger, arbeidsgiveravgift
Tilskudd til pensjonsordninger 87
Tiltale
Forholdet til EMK 1290
Tilvirkning av varer, stedbunden skattlegging
Generelt 1162
Tilvirkningskontrakt
Virksomhet – arbeider under utførelse 1597
Tilvirkningsverdi for varelager, begrepet
Tilvirkningsverdi..... 1544
Time-share
Bolig – tidsparter (time-share) 272
Tingsinnskudd i deltakerlignet selskap ved etablering
Innskudd av formuesobjekt..... 316
Tips
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv..... 665
Tips, arbeidsgiveravgift
Drikkepenger..... 105
Tjenende bygning, fritaksligning
Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter..... 235
Tjenestebolig
Bolig – fri bolig 226
Tjenestepensjon
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon 952
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon..... 956
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv..... 960
Pensjon – Utenlandsk pensjonsordning..... 949
Tjenesteyting i virksomhet, tidfesting
Tjenesteyting når det ikke skjer tilvirkning av gjenstander, hovedregel 1599
Tomannsbolig
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – realisasjon 247
Tom positiv saldo
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo..... 348
Tomt
Bolig – realisasjon 247
Tomt..... 1319
Tomt, gevinst- og tapskonto
Særlig om tomtegevinster 678
Tomt, omløpsmiddel
Særlig om tomtegevinster 678
Tomt, skille bygning og grunn
Grunn/bygning 369
Tomtefeste, inntekt
Spesielt om tomtefeste..... 1083
Tomtefeste ved innløsning, betinget skattefritak
Innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72 177
Toppskatt
Personinntekt – toppskatt 974
Toppskatt, etterbetaling
Toppskatt 477
Tort og svie
Skadeserstatning 1122
Torvtak, inntekt ved drift
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv..... 1084
TP
Utland – internprising (transfer pricing)..... 1400
Trafikkbøter
Bot, gebyr mv. 290
Trailersjåfører
Langtransportsjåfører 840
Transaksjoner mellom nærstående, kontrollerte
Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende 927

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Transaksjonsgebyr
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. 675
Transaksjonskostnader
Transaksjonskostnader mv. 1324
Transfer pricing
Utland – internprising (transfer pricing) 1400
Transport av skogsvirke, arbeidsgiveravgift
Transport av skogsvirke 107
Travsport, virksomhet
Avgrensing mot ikke-økonomisk aktivitet 1592
Tredjemannsopplysninger
Opplysningsplikt om andres forhold (tredjepartsopplysninger) 919
Trekkavtale, nordisk
Den nordiske trekkavtalen 1361
Trekkplikt for naturalytelser
Naturalytelser 95
Trenere, idrett
Trenere 692
Treningskostnader, særfradrag for sykdomskostnader
Treningskostnader 1228
Treningsordning dekket av arbeidsgiver, massasje dekket av arbeidsgiver
Treningsordninger mv. 916
Treningssenter og velferdstiltak
Helsestudio, treningssentre mv. 1560
Treprosentregelen, fritaksmetoden
Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden 640
Tre prosent regelen, utdeling fra deltakerlignet selskap
Utdeling fra deltakerlignet selskap 640
Trygdeavgift
Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng 976
Utland – grensegjengere 1397
Trygdeavgift, Antarktis
Generelt 715
Trygdeavgift, Jan Mayen
Generelt 715
Trygdeavgift, offshoreansatt
Trygdeavgift 1188
Trygdeytelser
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Trygdeytelser mv. 1328
Turisme på gårdsbruk, inntekt/fradrag
Gårdsturisme 730
TV, stortingsrepresentanter
Kostnader til fjernsynsapparat 1192

U

Ubenyttet skjerming, deltakerlignet selskap
Ubenyttet skjerming 338
Uerholdelige fordringer, tilknytning til virksomhet
Tilknytning til virksomhet 564
Ufrivillig barnløshet, særfradrag for sykdomskostnader
Barnløshet (infertilitet) 1224
Ufrivillig realisasjon
Betinget skattefritak 169
Ufullstendige opplysninger
Tilleggsskatt 1269
Ufullstendige opplysninger, frist for endring
Toårsfristen for endring til ugunst for skattyter 417
Uførepensjon
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser 969
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne 1229
Ugifte
Klassefastsetting 770
Samboere 1085
Ugildhet
Ugildhet (inhabilitet) 1330
Ukeblader, fradragsrett i visse næringer
Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet 161
Ulempeerstatning
Ulempeerstatning 1124
Ulempeerstatning, realisasjon
Ekspropriasjon/ulempeerstatning 993
Ulempeerstatning på gjenværende eiendom ved påhefte av rettighet
Stiftelse av rettighet 1082
Ulempeerstatning vedrørende gjenværende del av eiendom, utgangsverdi ved realisasjon
Ulempeerstatning 1355
Ulovlige inntekter
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. 1331
Ulykkesforsikring
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Ulykkesforsikring, minstefradrag
Barns syke- og ulykkesforsikring 903

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Ulykkesforsikringspremie i fagforeningskontingent
Premie inkludert i fagforeningskontingent 609
Umyndig, selvangivelsesplikt
Mindreårige 1104
Underbalanse, deltakerlignet selskap
Fordeling av formue på deltakerne ... 300
Underholdsbidrag
Føderåd 662
Klassefastsetting 770
Tidfesting – kontantprinsippet 1250
Underholdsbidrag 1333
Underholdsbidrag, særskilt inntektsfradrag for ungdom
Særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. 164
Underhåndsakkord
Gjeldsforhandling 688
Underhåndsakkord, underskuddsfremføring
Gjeldsforhandling/ underhåndsakkord 1340
Underkurs ved innfrielse av fastrentelån
Innfrielse av fastrentelån før forfall ... 1050
Innfrielse av fastrentelån før forfall ... 1071
Underliggende objekt
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Underpris
Aksjer – ansattes erverv til underpris 4
Deltakerlignet selskap – oppløsning .. 317
Underretning om vedtak i endringssak
Underretning om vedtaket 423
Underretning om vedtaket 436
Underskrift
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister 1101
Underskrift fra revisor mangler
Revisor unnlater å underskrive 1008
Underskudd
Underskudd 1336
Underskudd, i skogbruk
Underskudd 1182
Underskudd, i utland
Utland 1337
Underskudd, klage
Tidligere års underskudd 429
Underskudd, Tilleggsskatt
Underskudd 1283
Underskudd på utgiftsgodtgjørelse, minstefradrag
Underskudd på utgiftsgodtgjørelse ... 904
Underskuddsfremføring, begrensning i retten
Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring 1340
Understøttelse
Underholdsbidrag 1333
Ungdom
Barn og ungdom 161
Klassefastsetting 770
Ungdom, gjeldsrenter
Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret 1066
Ungdom, klagerett
Barn og ungdom 431
Ungskog, brannerstatning
Skadeserstatning 1179
Ungskog, ekspropriasjon
Erstatning ved ufrivillig avvirkning av skog som ikke er hogstmoden 1169
Ungt Entreprenørskap
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Utbetalinger fra skattefrie institusjoner 852
Uniform
Arbeidstøy mv. 125
Uniform, militære
Uniform 626
Uniformsgodtgjørelse
Uniform 552
Uniformsgodtgjørelse, militære
Uniformsgodtgjørelse 626
Unit link
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) 602
Universitet
Skattefrie institusjoner mv. 1143
Unnskyldelige forhold, tilleggsskatt
Unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold 1277
Unnskyldningsgrunner, tilleggsskatt
Unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold 1277
Unntaksmetoden, deltakerlignet selskap
Bare deler av virksomheten er skattepliktig i Norge 336
Unntaksmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning
Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) 1467
Uoppgitt inntekt, deltakerlignet selskap
Inntektstillegg ved skjønnsligning av selskapet 336
Urealisert valutatap
Valutagevinst/-tap 1537

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Uriktige opplysninger
Tilleggsskatt 1269
Uriktige opplysninger, frist for endring
Toårsfristen for endring til ugunst for skattyter 417
Uriktige opplysninger, tilleggsskatt
«Uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 10-2 nr. 1 1272
Uselgelige varer i varebeholdning
Uselgelige varer..... 1543
Uselvstendig/selvstendig bolig, definisjon
Selvstendig/uselvstendig bolig..... 287
Uskiftebo
Arvelater/etterlatte/dødsbo..... 148
Utbytte
Aksjer – utbytte..... 30
Utdannelse, bidrag til tillitsvalgte
Bidrag til utdanning av tillitsvalgte ... 668
Utdanning
Stipend..... 1188
Utdanning – tilskudd og kostnader... 1347
Utdanningsstønad fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser..... 1328
Utdeling
Deltakerlignet selskap – utdeling..... 330
Utdeling, deltakerlignet selskap
Utdeling (vederlagsfri overføring) 334
Utdeling, forholdsmessig skjerming
Særlig om utdeling til personlig deltaker 1518
Utdeling, norsk deltaker
Særlig om utdeling til personlig deltaker 1518
Utdeling, stiftelser/legat
Utdeling fra stiftelse eller legat..... 670
Utdeling fra deltakerlignet selskap, tre prosent regelen
Utdeling fra deltakerlignet selskap.... 640
Utenbygds/-bys skattytere
Skattestedet 1157
Utenlandsk aksjeselskap, hvor selskapet er hjemmehørende
Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt..... 1462
Utenlandsk aksjeselskap, selskapsrettslige regler
Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler 54
Utenlandsk arbeidsgiver, rimelig lån
Lån gitt av utenlandsk arbeidsgiver .. 864
Utenlandsk arbeidsgiver, stedet for arbeidsgiveravgift
Utenlandsk arbeidsgiver 125
Utenlandsk deltaker i norsk deltakerlignet selskap
Utland..... 311
Utenlandsk deltakerlignet selskap, norsk deltaker
Utland..... 311
Utenlandske diplomater, skatteplikt til Norge
Utenlandske diplomater 1459
Utenlandske forsikringsselskap, formue
Utenlandske forsikringsselskaper..... 592
Utenlandske idrettsutøvere
Artister og sportsutøvere..... 1436
Idrett..... 690
Utenlandske selskaper, fisjon
Fisjon over landegrensene..... 531
Utenlandsk lotteri
Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense..... 1266
Utenlandsk skatt, inntektsfradrag
Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt 1488
Utenlandsk valuta
Valutagevinst/-tap 1537
Utenlandsstiftet selskap, hvor selskapet er hjemmehørende
Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt..... 1462
Utenlandsstiftet selskap, selskapsrettslige regler
Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler 54
Utenrikstjenestemenn, bostedsregler for norske i utlandet
Norske utenrikstjenestemenn..... 1458
Utestående fordring
Fordringer 559
Utestående fordringer, tilknytning til virksomhet
Tilknytning til virksomhet 564
Utflytting, aksjer og andeler
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting..... 1391
Utflytting av selskap
Utflytting av aksjeselskap mv. 56
Utland – utflytting av selskap fra Norge..... 1491
Utflytting fra Norge, opphør av bostedstilknytning
Internrett, skattemessig bosted ved utflytting, generelt..... 1455

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utflytting fra Norge, skatteposisjoner
Skatteposisjoner 1465
Utflyttingsskatt
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting 1391
Utflyttingsskatt, selskap
Utland – utflytting av selskap fra Norge 1491
Utgangsverdi
Utgangsverdi 1353
Utgift
Kostnader – allment om fradrag..... 795
Utgifter som inngår i minstefradraget
Eksempler på kostnader som inngår. 903
Utgiftsgodtgjørelse
Bil – godtgjørelse..... 187
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Utgiftsgodtgjørelse 1357
Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift
Utgiftsgodtgjørelser..... 88
Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift hvor utbetaling skjer før kostnadene pådras
Utbetaling skjer før kostnadene pådras 89
Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsopphold utenfor hjemmet
Godtgjørelse for kost og/eller losji 890
Utgiftsgodtgjørelse, besøksreiser til hjemmet
Utgiftsgodtgjørelse 875
Utgiftsgodtgjørelse, oppsplitting, trekkplikt og arbeidsgiveravgift
Oppsplitting av utgiftsgodtgjørelse ... 93
Utgiftsgodtgjørelse, personinntekt
Utgiftsgodtgjørelser..... 970
Utgiftsgodtgjørelse, trekkplikt
Utgiftsgodtgjørelser..... 88
Utgiftsgodtgjørelser til kost, losji og besøksreiser, utlending i Norge
Forholdet mellom standardfradrag og fradrag for merkostnader ved overnatting utenfor hjemmet..... 1443
Utgiftsrefusjon, arbeidsgiveravgift
Kostnadsrefusjoner 93
Utland
Utland – allment om skatteavtaler.... 1360
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet 1377
Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde. 1377
Utland – grensegjengere 1397
Utland – skattemessig bosted..... 1453
Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning 1466
Utland, 1 års regelen for lønnsinntekter
Generelt 1428
Utland, arbeidsgiveravgift
Utland..... 101
Utland, arbeidsinntekt ved innflytting
Forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting fra utlandet..... 1252
Utland, arbeidsinntekt ved utflytting
Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting til utlandet 1251
Utland, finansinntekter bosatte i EØS
Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter..... 1446
Utland, fordeling av gjeld/gjeldsrenter for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet
Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter..... 1386
Utland, fri bolig
Beskatning av helt eller delvis fri bolig i utlandet..... 228
Utland, gjeldsrenter bosatte i EØS
Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter..... 1446
Utland, opphør av skatteplikt
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde..... 1495
Utland, pendler
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet..... 877
Utland, uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde..... 1495
Utleie
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne 209
Bolig – fritaksligning..... 231
Bolig – regnskapsligning 267
Innbo og løsøre 694
Vedlikehold 1549
Utleie av bygninger, virksomhet eller kapitalavkastning
Utleie av bygninger 1591

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Utleie av formuesobjekt, beregnet personinntekt
Utleie av hele formuesobjektet 455
Utleie av hus, reise ved tilsyn
Inntektsgivende aktivitet 1032
Utleiehytte, avskrivning
Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter 367
Utleiehytte i jord- og skogbruk, realisasjon
Hytter 751
Utleie til arbeidsgiver/eget aksjeselskap i bolig eller fritidseiendom
Utleie til arbeidsgiver, eget selskap ... 241
Utleie til nærstående
Utleie til arbeidsgiver, eget selskap ... 241
Utleie til samboer
Utleie til arbeidsgiver, eget selskap ... 241
Utlendinger, minstefradrag
Utland 900
Utlån av verdipapirer
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg) 1572
Utrangering av driftsmidler, saldoreglene
Utrangering av driftsmiddel som innebærer realisasjon 359
Utreise
Forhåndsligning 575
Utsettelse av selvangivelsesfristen
Individuell søknad om utsettelse 1106
Utskifting av gjenstand, skille mot vedlikehold
Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt 1553
Uttak
Bil – realisasjon/uttak 204
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester 1523
Uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, gevinstbeskatning
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde 1495
Uttaksprovisjon
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. 675
Uttreden
Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel 324
Uttømt klageadgang
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet 931
Utvalgsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift
Styrehonorar mv. 107
Utvidelse av endringssak
Endringssak – endring uten klage 410
Endringssak – klage 425
Utvidet opphold under tjenestereise, dekket av arbeidsgiver
Utvidet opphold under tjenestereise . 916
Utviklingskostnader
Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag 613
Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN 614

V

Vaktmester, reise hjem-arbeidssted
Vaktmester 1034
Valuta
Valutagevinst/-tap 1537
Valutalån
Generelt 1539
Valutaswap
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap 513
Vannfall, realisasjon
Vannfall, forekomster av sand, grus mv. 750
Vannfallsrettighet
Jord- og skogbruk – realisasjon 748
Rettigheter i fast eiendom 1079
Vannforsyningsanlegg i jordbruket
Vannforsyningsanlegg 738
Varebegrepet
Hva er varebeholdning 1542
Varebeholdning
Hva er varebeholdning 1542
Varebeholdning, dokumentasjon
Dokumentasjon av varebeholdning .. 1544
Varelager
Hva er varebeholdning 1542
Varebeholdning 1542
Varelager, dokumentasjon
Dokumentasjon av varebeholdning .. 1544
Vareproduksjon, stedbunden skattlegging
Generelt 1162
Varer
Varebeholdning 1542
Varetellingsliste
Dokumentasjon av varebeholdning .. 1544
Variabel referansestørrelse
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Varig driftsmiddel
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi 340
Varmeanlegg
Fyringsanlegg/varmeanlegg 728

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Varsel
Varsel 1545
Varsel om forsinkelsesavgift
Varsel til skattyter 612
Varsel om utvidelse av endringssak
Endringssak – klage 425
Vassdrag, stedbunden skattlegging
Hva er fast eiendom 1160
Vassdragsrettighet
Rettigheter i fast eiendom 1079
Vederlag
Utgangsverdi 1353
Vederlag, andel tilfaller medarving
Andel av salgsvederlag for medarvinger 156
Vederlagsfri bruk, deltakerlignet selskap
Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler 335
Vederlagsfri bruk, kostnader
Fri bolig utenfor arbeidsforhold 231
Vederlagsfri bruk, vedlikehold
Fri bolig utenfor arbeidsforhold 231
Vederlagsfri bruk, verdsetting ved bruk av selskapets eiendeler
Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler 335
Vederlagsfri bruk av bolig
Bolig – fri bolig 226
Vederlagsfri overføring, deltakerlignet selskap
Utdeling (vederlagsfri overføring) 334
Vederlagsfri overføring til nærstående, deltakerlignet selskap
Overføringer til andre enn deltakeren 335
Vederlag ved oppsigelse
Skadeserstatning 1122
Sluttvederlag 1183
Vedlikehold
Vedlikehold 1549
Vedlikehold, vederlagsfri bruk
Fri bolig utenfor arbeidsforhold 231
Vedsalg, jordbruksfradrag
Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved 745
Vedtak, omgjøring
Omgjøring av eget vedtak 413
Vedtak om endring av ligning
Endringssak – endring uten klage 410
Endringssak – klage 425
Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver 442
Vedtaksmyndighet, endringssak
Skatteklagenemndas vedtaksmyndighet 426
Vedtaksmyndighet, skattekontor
Skattekontorets kompetanse 410
Vei, avskrivning
Veianlegg 371
Vei, fradragsføring
Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde 345
Vei i skogbruk, fradragsføring
Skogsveier 1181
Veirett
Rettigheter i fast eiendom 1079
Velferdstiltak
Velferdstiltak 1556
Vennearbeid
Bolig – eget arbeid 217
Verdifall, rett til avskrivninger
Krav til risikoen for driftsmidlets verdifall for rett til avskrivning/ direkte fradragsføring 343
Verdioverføring, deltakerlignet selskap
Utdeling (vederlagsfri overføring) 334
Verdipapirer
Verdipapirer 1562
Verdipapirfond 1566
Verdipapirfond
Verdipapirfond 1566
Verdipapirfond, fritaksmetoden
Aksjefond 631
Verdipapirfond i utlandet, formue og inntekt av andeler
Norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond 1422
Verdipapirlån
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg) 1572
Verdipapirregister, fradragsrett for gebyrer
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. 675
Verdipapirsentralen
Verdipapirsentralen ASA (VPS) 490
Verdsetting, formue
Verdsetting, generelt 585
Verdsetting av skog
Generelt 1165
Verge, godtgjørelse
Vergemål 1581
Verge, innsynsrett
Personer under vergemål 712
Verge, selvangivelsesplikt
Mindreårige 1104
vergemål
Vergemål 1581
Vergemål, klagerett
Personer satt under vergemål 431

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Vergemål, selvangivelsesplikt
Mindreårige 1104
Verktøy
Verktøygodtgjørelse..... 1183
Verktøygodtgjørelse
Verktøygodtgjørelse..... 1183
Verktøyhold
Verktøygodtgjørelse..... 1183
Verktøyhold..... 1360
Vern av skog, skattefritak
Skattefritak for gevinst ved vern av skog..... 756
Verne- og vareklær
Arbeidstøy mv..... 125
Vernepliktige
Forsvarspersonell 624
Verneting
Verneting..... 934
Vernet skog, formue
Vern av skog 1167
Verpehøner, formuesverdi
Verpehøner og kyllinger..... 722
Vervet personell
Forsvarspersonell 624
Veterankjøretøy
Innbo og løsøre..... 694
VHF
Radiotelefon 409
VHF-radio i fiske
Kommunikasjonsutstyr..... 543
Vindkraftverk, avskrivning
Vindkraftverk..... 371
Vindmøller, avskrivning
Vindkraftverk..... 371
Virket i virksomheten, beregnet personinntekt
Virket i virksomheten, generelt 460
Virksomhet
Enkeltpersonforetak – allment 446
Virksomhet – allment 1582
Virksomhet – arbeider under utførelse 1597
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform..... 1600
Virksomhet – opphør av virksomhet . 1610
Virksomhet – opphør av virksomhet . 1610
Virksomhet, tidfesting
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.... 1255
Virksomhet i Norge for utenlandsk skattyter
Utland – virksomhetsinntekter..... 1511
Utland – virksomhetsinntekter..... 1511
Virksomhet i utlandet
Utland – virksomhetsinntekter..... 1511
Utland – virksomhetsinntekter..... 1511
Virksomhet på kontinentalsokkelen
Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen..... 1521
Virksomhetsinntekt/-fradrag
Generelt 1594
Virksomhetsinntekt mindreårige barn
Mindreårige barn 296
Vitenskapelig forskning, fradrag for tilskudd
Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning 674
Vogntog, saldogruppe
Generelt 350
VPS
Verdipapirsentralen ASA (VPS)..... 490
Våningshus på gårdsbruk
Bolig – fritaksligning..... 231
Våningshus på gårdsbruk, inntekt og fradrag
Bolig 725
Våningshus på gårdsbruk, realisasjon
Særlig om våningshuset 752

W

Walkie talkie, reindrift
Walkie talkie 1015
Warrants
Finansielle instrumenter – begreper . 480
Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (warrants) 493
WGI-spill, klassifisering av inntekt
Pyramidedeltakelse..... 1587

Y

Yrkesbil
Skillet yrkesbil/privatbil 184
Yrkesopphold, grensen mot pendleropphold
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser..... 1022
Yrkesopplæring, fradrag for tilskudd
Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning 674
Yrkesreise
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge 868
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 871
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet..... 879
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting. 894
Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt av Skattedirektoratet..... 897

105955 GRMAT Lignings-ABC 2015-2016 163801 Date: 17.12.2015 Revisjon: 5

Yrkesreise, grensen mot besøksreise
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser 1022
Yrkesskadeerstatning
Skadeserstatning 1122
Yrkesskadeerstatning fra folketrygden, skattefritak
Skattefrie ytelser 1328
Yrkesskadeforsikring
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring 608
Yrkesskadeforsikring, arbeidsgiveravgift
Yrkesskadeforsikring 107
Yrkesskadeforsikring, lønnsopplysningsplikt
Yrkesskadeforsikringspremie 856
Ytelser fra folketrygden, minstefradrag
Pensjoner, livrente, skattepliktig underholdsbidrag o.l., generelt 901

Æ

Æres- og kulturpris
Unntak 987

Ø

Økonomisk skade
Skadeserstatning 1122
Østers
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) 80

Å

Åndsverk
Opphavsretter 917
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år 984
Åremålstilsetting i Forsvaret
Bonus ved endt kontraktstid i Forsvaret 627
Årsavgift
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. 675
Årsoppgjør
Opplysningsplikt om egne forhold 925
Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt 1003
Årsoppgjør ved utleie av fast eiendom
Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom 927
Årsregnskap
Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt 1003
Årsregnskapsplikt, tidfesting
Tidfesting – realisasjonsprinsippet 1255
Åsetesavslag
Åsetesavslag 701
Åsetesrett og inngangsverdi
Åsetesavslag 701